

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 71S/2/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200022
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 01. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2023:6022200022.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Jany Novotnej a JUDr. Vladimíra Šalamúna v právnej veci žalobcu: Mebachel s.r.o., so sídlom Trstín 384, 919 05 Trstín, IČO: 36 271 756, zast. Advokátskou kanceláriou SPÁL & Partners, s.r.o., so sídlom Paulínska 24, 917 01 Trnava, IČO: 54 252 601 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102178052/2021 zo dňa 08.11.2021 takto

rozhodol:

Žalobu z a m i e t a.
Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2019. Podľa Oznámenia o začatí daňovej kontroly z 09.05.2019 daňová kontrola začala dňa 20.05.2019. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 161826/2020 zo dňa 02.04.2020 (ďalej len „Protokol“), pričom predmetný Protokol, súčasťou ktorého bola výzva na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole bol žalobcovi doručený dňa 22.04.2020, ktorým dňom sa daňová kontrola považuje za skončenú. Žalobca sa k Protokolu vyjadril písomne podaním zo dňa 02.11.2020. Správca dane určil termín prerokovania pripomienok k Protokolu na termín 29.07.2021. Žalobca sa prerokovania pripomienok nezúčastnil, o čom správca dane spísal dňa 29.07.2021 Úradný záznam s poukazom na § 68 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“).

Rozhodnutie správcu dane

2. Správca dane rozhodnutím č. 10135881/2021 zo dňa 30.07.2021 určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 2.319,- € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2019, znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie február 2019 zo sumy 13.852,86 € na sumu 11.533,86 €. Nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní doručenom 25.03.2019 vrátane dodatočného daňového priznania doručeného dňa 28.05.2019 13.852,86 €, nadmerný odpočet priznaný správcom dane vo vyrubovacom konaní 11.533,86 €, rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2.319,- €. Nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období 13.807,86 €, neodpočítaná časť nadmerného odpočtu uplatnená v dodatočnom daňovom priznaní 45,- €, suma odpočítaného nadmerného odpočtu od vlastnej daňovej povinnosti 2.274,- €. Neodpočítaná časť

nadmerného odpočtu v zmysle podaného dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie február 2019 v sume 45,- € nebude vrátená a bude použitá na úhradu rozdielu v sume 2.319,- €. Časť nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2019 odpočítaná od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období marec 2019 v sume 2.274,- € je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet správcu dane. Správca dane žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr vyhotovených deklarovateľom - spoločnosťou GLX Piešťany s.r.o. (od 07.06.2019 je obchodné meno Tangerine s.r.o.): faktúra č. 190100078, dátum dodania tovaru/služby 28.02.2019, základ dane vo výške 2.560,- €, 20 % DPH vo výške 512,- €, spolu 3.072,- € za konzultácie GDPR na základe osobných skúseností podľa objednávky, faktúra č. 190100082, dátum dodania tovaru/služby 28.02.2019, základ dane vo výške 3.895,- €, 20 % DPH vo výške 779,- €, spolu 4.674,- € za výrobu a spracovanie reklamných letákov podľa objednávky, faktúra č. 190100080, dátum dodania tovaru/služby 26.02.2019, základ dane vo výške 3.280,- €, 20 % DPH vo výške 656€, spolu 3.936,- € za grafické spracovanie loga a reklamných spotov pre internetové portály podľa objednávky a faktúra č. 190100079, dátum dodania tovaru/služby 26.02.2019, základ dane vo výške 1.860,- €, 20 % DPH vo výške 372,- €, spolu 2.232,- € za prevozy a manipuláciu tovarov za mesiac 02/2019 podľa objednávky z dôvodu, že žalobca porušil § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ a § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom pre toto konanie (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“ alebo „Zákon o DPH“) tým, že nepreukázal, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný práve daňovým subjektom Tangerine s.r.o. (do 06.06.2019 obchodné meno GLX Piešťany s.r.o.) (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“) a že mu z titulu jeho dodania vznikla daňová povinnosť.

3. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol úkony, ktoré vykonal za účelom preverenia uskutočnenia vyššie uvedených zdaniteľných obchodov žalobcu s deklarovateľom. Správca dane na základe preverovania v daňovej kontrole zistil, že deklarovateľom predmetom fakturácie medzi žalobcom a ním deklarovateľom boli v kontrolovanom zdaňovacom období február 2019 nasledovné tovary/služby: konzultácie GDPR na základe osobných skúseností podľa objednávky, výroba a spracovanie reklamných letákov podľa objednávky, grafické spracovanie loga a reklamných spotov pre internetové portály podľa objednávky a prevozy a manipulácia tovarov za mesiac 02/2019 podľa objednávky. Za účelom preverenia obchodnej spolupráce medzi žalobcom a ním deklarovateľom správca dane vyzval spoločnosť Tangerine s.r.o. na predloženie dokladov týkajúcich sa predmetných dodávok tovarov/služieb. Následne správca dane dohodol so žalobcom termín ústneho pojednávania za účelom poskytnutia vyjadrenia a predloženia dokladov týkajúcich sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov v kontrolovanom zdaňovacom období. Konateľ žalobcu O. C. dňa 16.08.2019 správcovi dane uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období spolupracoval s deklarovateľom Tangerine s.r.o. (do 06.06.2019 obchodné meno GLX Piešťany s.r.o.), pričom deklarovateľ mal vyrábať pre žalobcu reklamné letáky, zabezpečovať prevozy a podať informácie ohľadom GDPR. Kontakt mal nadviazať s p. B., vtedajším konateľom spoločnosti Tangerine s.r.o. a ďalšie obchodné transakcie riešil ekonomický úsek žalobcu (T. C. - manželka konateľa žalobcu). Fakturované služby a tovar boli podľa vyjadrenia konateľa žalobcu dodané na základe ponuky, ktorá nebola z dôvodu časovej tiesne podrobne preskúmaná, preberacie a odovzdávacie protokoly neboli vyhotovené, fakturované služby boli poskytnuté a tovar bol dodaný pre konečného spotrebiteľa, ktorým bol žalobca. Konzultácie GDPR riešila T. C. s p. B., ktorý spracoval agendu a podklady pre ochranu osobných údajov pre žalobcu, jednalo sa o usmernenie a dodržanie legislatívnych zmien. Konateľ žalobcu sa nevedel vyjadriť, či fakturované služby boli poskytnuté a tovar bol dodaný spoločnosťou Tangerine s.r.o. (resp. jej zamestnancami) alebo či predmetné služby boli vykonané a dodané prostredníctvom subdodávateľskej spoločnosti. K skutočnosti, o aké konkrétne prevozy a manipulácie tovarov sa jednalo, kde boli tieto práce uskutočnené, aký tovar bol predmetom prevozu a manipulácie a aké technické vybavenie bolo pri danej činnosti použité, sa konateľ žalobcu nevyjadril s tým, že sa vyjadrí v stanovenej lehote. Z priebehu ústneho pojednávania bola spísaná Zápisnica zo dňa 16.08.2019. Následne prostredníctvom e-mailov žalobca doručil správcovi dane dokumentáciu týkajúcu sa poskytnutých informácií GDPR, reklamný leták vo forme pdf, odpoveď na otázku týkajúcu sa prevozov, odkaz na reklamný spot trvajúci 41 sekúnd a zameraný na celkovú propagáciu činnosti žalobcu (stavebná činnosť, prepravná činnosť, dovoz a predaj vozidiel). Vo vzťahu ku konkretizácii prevozov a manipulácie tovarov žalobca uviedol, že p. B. pre žalobcu vykonával rozvoz a distribúciu letákov po SR v mesiaci február 2019 a jednorazový prevoz tovaru z Prešova do prevádzky žalobcu v Smoleniciach, pričom uviedol ŠPZ dvoch osobných vozidiel, na ktorých sa mali prevozy realizovať: PN149CU a 9B85232 - česká značka s tým, že presný dátum prevozu

nemá žalobca v evidencii. Správca dane preverovaním zistil, že jediným konateľom a spoločníkom spoločnosti Tangerine s.r.o. je V. Z., Z., L. republika (od 16.05.2019). Správca dane za účelom preverenia reálnosti dodania fakturovaných služieb deklaroványm dodávateľom predvolal na výsluch svedka P. B. (konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o. od 09.01.2013 do 16.05.2019), pričom o mieste a termíne vypočutia svedka správca dane upovedomil žalobcu podaním doručeným 30.08.2019. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal na obsah výpovede svedka P. B. (byvalého konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o. - GLX Piešťany s.r.o.) zo dňa 13.09.2019, pričom svedok uviedol, že pre žalobcu prevážali tovar z Prešova, pretože žalobca tam mal odstavený kamión a tovar bolo potrebné súrne previezť do Trstína, pričom nevedel presne uviesť o aký tovar išlo, len to, že tovar bol zabalený v krabiciach. Ďalej uviedol, že robili pre žalobcu nejaké letáky a vyrábali aj nejaké spoty na reklamu na internetových portáloch, pričom dodávky boli riešené na základe ústnych dohôd. Komunikácia so žalobcom mala prebiehať s p. C. a následne s jeho manželkou. K preverovaným faktúram vystavených spoločnosťou GLX Piešťany s.r.o. pre žalobcu svedok uviedol, že predložené faktúry osobne vystavil a podpísal, tieto mali byť riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. a DPH z nich mala byť priznaná a odvedená. Ďalej uviedol, že fakturované tovary a služby boli žalobcovi v zmysle uvedených faktúr dodané, faktúry mali byť uhradené priamo svedkovi v hotovosti buď p. C. alebo T. C.. K fakturovaným službám neboli vyhotovené preberacie a odovzdávacie protokoly, konzultácie GDPR riešil priamo svedok, pričom na základe skúseností bol svedok oslovený T. C. a táto ho požiadala o informácie, ako obsluhovať kamerový systém, ako ho použiť v praxi, služby boli riešené priamo bez subdodávateľov, pričom žalobcovi mal byť odovzdaný celý protokol týkajúci sa realizácie fakturovaných služieb. Ku grafickému spracovaniu loga a reklamných spotov pre internetové portály svedok uviedol, že predmetné služby boli riešené cez subdodávateľa, nevedel uviesť cez ktorého, dokladmi spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. už nedisponuje a správcovi dane ich nemohol predložiť. Obsahom reklamných spotov mala byť podľa tvrdenia svedka prezentácia žalobcu (poukázanie na jeho adresu, kontakt, na činnosť, najmä išlo o predaj stavebných strojov). K faktúre týkajúcej sa výroby a spracovania reklamných letákov žalobca uviedol, že výroba letákov bola riešená subdodávateľsky. K predmetu fakturácie týkajúcej sa prevozov a manipulácie tovarov v mesiaci február 2019 svedok uviedol, že prepravu realizovalo nákladné vozidlo ev. č. PN149CU, ktorého vlastníkom bola spoločnosť GLX Piešťany s.r.o., ako aj motorové vozidlo subdodávateľa (ev. číslo nevedel uviesť). Predmetná preprava sa týkala prevozu tovaru z Prešova do Trstína, pričom prvú cestu do Prešova a späť realizovala zamestnankyňa spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. p. V. K. na služobnom motorovom vozidle ev.č. PN149CU, druhú jazdu absolvoval priamo svedok na tom istom motorovom vozidle a ďalšiu jazdu a prevoz realizoval aj dodávateľ p. T. na motorovom vozidle so zahraničným ev. číslom, pričom typ motorového vozidla a ŠPZ nevedel konkretizovať. Kamión mal byť odstavený pri ceste, a preto boli realizované uvedené jazdy, prevezená bola len časť obsahu kamiónu, tovar sa niekde v okolí Prešova naložil do motorových vozidiel, ktoré prišli a vyložil sa v sklade v Trstíne, balíky boli prekladané len ručne, inštrukcie boli zadané p. T. C.. Svedok zároveň objasnil dôvody a okolnosti predaja obchodného podielu spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. (ako dôvod uviedol skutočnosť, že táto spoločnosť bola evidovaná ako nespoľahlivá, a preto vyhovel ponuke na predaj spoločnosti od p. V. Z., s ktorým v minulosti spolupracoval a v čase predaja obchodného podielu bol na Slovensku). Svedok dňa 14.10.2019 správcovi dane doručil: Preberací protokol vyhotovený medzi odovzdávajúcim P. B. a preberajúcim V. Z. zo dňa 20.05.2019 týkajúci sa odovzdania dokladov spoločnosti Tangerine s.r.o. (predtým obchodné meno GLX Piešťany s.r.o.), Zmluvu o prevode obchodného podielu spoločnosti Tangerine s.r.o. z 20.05.2019 a dva letáky. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že z výpovede svedka zistil, že prevozy deklarované faktúrou č. 190100079 boli realizované motorovým vozidlom ev. č. PN149CU a z vyjadrenia doručeného správcovi dane žalobcom vyplynulo, že p. B. vykonával pre žalobcu rozvoz a distribúciu letákov po Slovensku v mesiaci február 2019 a jednorazový prevoz tovaru z Prešova na prevádzku žalobcu do Smoleníc, pričom oneskorenie nakládky spôsobilo, že žalobca nedokázal doručiť tovar včas, a preto bolo potrebné aktuálnu krízovú situáciu operatívne riešiť, jednalo sa o ručnú manipuláciu s tovarom - nakladanie kartónov do auta. Komunikácia prebiehala s p. B., mená šoférov si nepoznačili, prevozy realizovali motorové vozidlá ev. č. PN149CU a č. 9B85232, presný dátum prevozov nemal žalobca v evidencii, fakturácia prebehla jednorazovo v rámci mesiaca február 2019.

4. Správca dane za účelom preverenia skutočností deklarovanych odberateľskou faktúrou č. 190100079 (prevozy a manipulácia tovarov za mesiac 02/2019 podľa objednávky, vystavená spoločnosťou GLX Piešťany s.r.o. pre žalobcu) zaslal výzvu Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. Bratislava, pričom z odpovede na predmetnú výzvu doručenej správcovi dane dňa 14.11.2019 vyplynulo, že vozidlá s ev. č. PN149CU a ev. č. 9B85232 nie sú/neboli zaregistrované v Elektronickom mýtnom systéme, a

preto pre uvedené vozidlá neexistuje v požadovanom období od 01.02.2019 do 28.02.2019 žiadny mýtny záznam a tiež neexistuje záznam o pohybe týchto vozidiel po vymedzených úsekoch ciest. Správca dane ďalej zistil, že konateľ Tangerine s.r.o. V. Z. sa nenachádza v Registri zahraničnej osoby s trvalým resp. prechodným pobytom na území SR. Následne predvolal V. Z. na pojednávanie na termín 12.12.2019 a určil mu povinnosť predložiť účtovné a daňové doklady deklarovaného dodávateľa žalobcu (Tangerine s.r.o. - predtým GLX Piešťany s.r.o.). Zásielka sa vrátila neprevzatá a predvolaný konateľ deklarovaného dodávateľa žalobcu sa na výsluch nedostavil. Správca dane následne zaslal žalobcovi Oboznámenie so zistenými skutočnosťami v priebehu výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2019 a vyzval ho na odstránenie pochybností správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorá písomnosť bola žalobcovi doručená dňa 08.01.2020. Na predmetné Oboznámenie zareagoval žalobca podaním doručeným správcovi dane dňa 23.01.2020, v ktorom požiadal o stanovenie lehoty a ozrejmienie, či sa jedná o výzvu na doloženie dokladov alebo o vyjadrenie k Oboznámeniu. Správca dane následne vydal Oznámenie zo dňa 05.02.2020 (doručené žalobcovi dňa 24.02.2020), v ktorom žalobcovi ozrejmil, že skutočnosti uvedené v ním podanom dodatočnom daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie február 2019, v ktorom vykázal nadmerný odpočet v sume 13.852,86 € oproti vykázanému nadmernému odpočtu v riadnom daňovom priznaní vo výške 13.807,86 €, mali za následok zmenu typu daňovej kontroly začatej podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku v zmysle Oznámenia o daňovej kontrole z 09.05.2019 na kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2019, o čom správca dane spísal Úradný záznam zo dňa 10.06.2019. Správca dane následne žalobcovi zaslal Výzvu na predloženie dôkazov zo dňa 07.02.2020, ktoré dôkazy mali preukázať skutočnosť, ako použil žalobca služby prijaté v zmysle dodávateľskej faktúry č. 190100079 na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ a aby riadne preukázal pravdivosť údajov uvedených v predložených dokladoch. Žalobca dňa 03.03.2020 doručil vyjadrenie k Výzve správcu dane, v ktorom sa vyjadril k predmetu fakturácie týkajúcej sa prepravy a manipulácie tovarov za mesiac 02/2019 s tým, že žalobca si u spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. objednal prevozy a manipuláciu tovarov v mesiaci február 2019 so stanovením celkovej sumy za celý mesiac. Žalobca poukázal na svoje Vyjadrenie z 05.09.2019, v ktorom uviedol, že spoločnosť GLX Piešťany s.r.o. (konateľ spoločnosti p. B.) vykonal pre žalobcu rozvoz a distribúciu vytlačených letákov anonymne do schránok na strednom a východnom Slovensku v mesiaci február 2019 a jednorazový prevoz z Prešova na prevádzku žalobcu do Smoleníc, čo potvrdil aj p. B. pri výsluchu 13.09.2019. Okrem distribúcie letákov mal deklarovaný dodávateľ žalobcu vykonať aj prekládku tovaru do motorového vozidla spoločnosti GLX Piešťany s.r.o., nakoľko bolo potrebné vykonať urgentný prevoz tovaru - išlo o prevoz náhradného dielu - repasovanej časti prevodovky, ktorý bol použitý pre účely žalobcu. Náhradný diel bol podľa tvrdenia žalobcu dojednaný prostredníctvom internetového prehliadača www.bazos.sk, tento bolo potrebné urýchlene dopraviť do Smoleníc na opravu auta patriaceho žalobcovi, meno predávajúceho predmetného náhradného dielu žalobca nevedel uviesť. Tvrdil, že vzhľadom na to, že motorové vozidlo, ktoré malo náhradný diel priviesť žalobcovi, sa pokazilo, bolo potrebné vykonať prekládku tovaru do iného motorového vozidla a keďže p. B. vykonával v tom čase distribúciu letákov v okolí Prešova, náhradný diel priviezol žalobcovi do Smoleníc. Náhradný diel bol rozobratý vo viacerých krabicach a tieto sa prekladali z jedného auta do druhého pri Prešove.

5. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia vyhodnotil zistené skutočnosti a získané dôkazy a uviedol, že všetky úkony vykonal z dôvodu vzniku opodstatnených pochybností o pravdivosti údajov uvedených na dokladoch predložených žalobcom (faktúry vystavené dodávateľom Tangerine s.r.o.) za účelom zistenia splnenia podmienok stanovených Zákonom o DPH. Správca dane poukázal na obsah svedeckej výpovede P. B. z 13.09.2019 a na obsah vyjadrenia konateľa žalobcu O. C. zo dňa 16.08.2019. Konštatoval, že sa mu nepodarilo získať doklady od konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o. V. Z., avšak v informačnom systéme finančnej správy zistil, že spoločnosť Tangerine s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období vykázala v podanom daňovom priznaní DPH základ dane vo výške 64.242,69 €, z toho daň vo výške 12.848,56 €, odpočítanie dane 12.625,68 € a priznala daňovú povinnosť vo výške 266,74 €. Správca dane poukázal na to, že podmienka definovaná v § 49 ods. 1 Zákona o DPH je hmotnoprávnej povahy a odpočítanie dane sa viaže na jej splnenie, pričom zákonodarca požaduje, aby platiteľ uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane preukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený osobou uvedenou na faktúre. Správca dane následne uviedol, že pri daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, preveroval faktúry č. 190100078, 190100080, 190100082 vystavené dodávateľom Tangerine s.r.o. (predtým GLX Piešťany s.r.o.), pričom správca dane preukázal, že dodanie tovarov a poskytnutie služieb nebolo v

súlade s fakturáciou. Kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúr podľa § 71 a § 72 Zákona o DPH, ale predovšetkým na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a na skutočnosť, či došlo k skutočnému zdaniteľnému obchodu v zmysle Zákona o DPH. Vo vzťahu k žalobcom uplatnenému právu odpočítať DPH z dodávateľskej faktúry č. 190100079 s predmetom fakturácie za prevozy a manipuláciu tovarov za mesiac február 2019 podľa objednávky, správca dane konštatoval, že žalobca prostredníctvom vykonaného dokazovania nepreukázal, že služby boli dodané, s odôvodnením, že žalobca sa počas ústneho pojednávania nevedel vyjadriť k otázke, o aké konkrétne prevozy a manipulácie sa jednalo, k následne predloženým dokladom a vyjadreniam žalobcu správca dane konštatoval, že žalobca sa neinformoval, ani neprejavil záujem o informácie, aké osoby a v akom čase vykonali predmetné služby, nezaujímal sa, či medzi osobami vykonávajúcimi služby a spoločnosťou Tangerine s.r.o. ako vystavovateľom faktúry existuje právny vzťah. Ďalej poukázal na výpoveď svedka P. B., ktorého informácie o realizovanej preprave označenými motorovými vozidlami správca dane preveril prostredníctvom dotazu na Národnú diaľničnú spoločnosť a.s., od ktorej zistil, že vozidlá s uvedenými evidenčnými číslami neboli zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme, z čoho správca dane vyvodil, že predmetné motorové vozidlá nemohli vykonať prevozy a manipulácie v zdaňovacom období február 2019. Konštatoval, že prevozy na trase Prešov - Trstín (resp. Smolenice) bez využitia diaľničných úsekov a spoplatnených úsekov mýtom by sa predĺžili na jednej trase o 50 km. Správca dane poukázal na rozpory medzi vyjadrením konateľa žalobcu a vyjadrením svedka R. B. vo vzťahu k okolnostiam vykonanej prepravy tovaru, resp. prekládky tovaru z kamiónu na označené motorové vozidlá (čo do predmetu, okolností i počtu vykonaných jazd). Žalobca tvrdil, že išlo o jednu jazdu, svedok p. B. uviedol, že boli realizované tri prepravy. Z uvedeného správca dane vyvodil, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce poskytnutie služieb v zmysle § 9 Zákona o DPH a nepreukázal preto vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 Zákona o DPH. Správca dane uviedol, že v predmetnej veci nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru a služieb, ktorá však sama o sebe nepreukazuje, že tovary a služby boli dodané práve spoločnosťou Tangerine s.r.o. (GLX Piešťany s.r.o.). Žalobca na výzvu správcu dane na predloženie dôkazov reagoval zaslaním vyjadrenia, pričom však nepredložil žiadne nové dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, že predmetné služby dodala práve spoločnosť Tangerine s.r.o. (GLX Piešťany s.r.o.). Žalobca navyše nevedel konkretizovať osobu, od ktorej bol označený náhradný diel zakúpený. Napriek vyjadreniam žalobcu správca dane uviedol, že preukázal, že služba nemohla byť dodaná žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve daňovým subjektom Tangerine s.r.o., a teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu jej dodania. V tejto súvislosti správca dane poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/49/2018 s tým, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a vzhľadom na to si daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch. Predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Ďalej správca dane poukázal na to, že základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu služby je podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi služby, ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane vzniká v ten istý deň ako vzniká daňová povinnosť, pričom táto vzniká dňom dodania služby. Ak teda daňová povinnosť pri službe nevznikla, potom nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane žalobcovi. Vznik daňovej povinnosti u dodávateľa zakladá vznik práva na odpočítanie dane u odberateľa, čo v tomto prípade podľa správcu dane nebolo splnené, nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa Tangerine s.r.o., a preto nevzniklo právo na odpočítanie DPH žalobcovi v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH. Správca dane zdôraznil, že získané dôkazy hodnotil v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku a viedol dokazovanie podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Správca dane zdôraznil, že v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku je tým, kto nesie dôkazné bremeno pri uplatnení práva na odpočítanie dane, daňový subjekt (žalobca), a to aj v prípade nezrovnalostí alebo pochybností, daňový subjekt je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť kým a ako sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Správca dane konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal, že skutočnosti majúce vplyv

na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. Existencia faktúry nie je dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by dodanie predmetných služieb preukázali čo do priebehu a výsledku, a preto právo na odpočítanie dane nemôže byť uznané. Žalobca porušil ustanovenia Zákona o DPH tým, že v kontrolovanom zdaňovacom období február 2019 uplatnil nárok na odpočítanie DPH vo výške 2.319,- €, avšak na základe zistenia správcu dane je zrejmé, že žalobca dostatočne nepreukázal predmetné dodanie tovaru a služieb dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach, a preto správca dane žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane z uvedených dodávateľských faktúr.

6. Správca dane následne v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal na obsah Vyjadrenia žalobcu k zisteniam uvedeným v Protokole z daňovej kontroly zo dňa 02.04.2020, v ktorom o.i. žalobca navrhol správcovi dane vypočúť svedkov označených p. B. vo výpovedi, ktorí mali prevážať predmetný tovar. Následne sa správca dane v odôvodnení vyjadril k Vyjadreniu žalobcu a k priebehu vyrubovacieho konania, pričom zdôraznil, že žalobca, ani jeho zástupca sa nedostavili dňa 29.07.2021 na prerokovanie pripomienok a dôkazov ním predložených, a preto správca dane spísal dňa 29.07.2021 Úradný záznam. K poukazu na obsah výpovede svedka p. B. správca dane uviedol, že žalobca sa nedostavil na výsluch tohto svedka, čím sa dobrovoľne vzdal svojho práva klásť mu otázky a zistil by existenciu rozporov medzi vyjadrením svedka a vyjadrením konateľa žalobcu. Vo vzťahu k označeniu evidenčných čísel motorových vozidiel a mien zúčastnených osôb (na prevoze a manipulácii tovaru v mesiaci február 2019) správca dane uviedol, že svedok vedel uviesť len jedno číslo motorového vozidla vo vlastníctve spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. (Tangerine s.r.o.), typ a ŠPZ motorového vozidla, ktorým mal realizovať prepravu p. T., svedok nevedel konkretizovať. Pokiaľ žalobca k predmetnej faktúre zaslal slovné vyjadrenie, toto nebolo podložené žiadnymi dôkazmi a ani informácie uvedené vo vyjadrení žalobcu týkajúce sa tvrdého prevozu náhradného dielu žalobca žiadnymi dôkazmi nedoložil. Správca dane poukázal na existenciu rozporov vo výpovediach svedka p. B. a konateľa žalobcu týkajúcich sa tejto prepravy, pričom nebol konkretizovaný ani dátum jej uskutočnenia. Správca dane poukázal na obsah údajov získaných z analytického systému finančnej správy týkajúcich sa spoločnosti Tangerine s.r.o., pričom konštatoval, že údaje uvedené v kontrolnom výkaze nepotvrdzujú, či nastalo plnenie tak, ako je uvedené v kontrolných výkazoch, resp. tak ako sa uvádza vo faktúrach, pričom správca dane viedol rozsiahle dokazovanie (výzva pre dodávateľskú spoločnosť, uskutočnenie výsluchov svedkov P. B., V. K., J. T.), z ktorých dôkazov vyplynulo, že plnenia od dodávateľskej spoločnosti deklarovanej na faktúrach pre žalobcu, nemohli byť dodané žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve deklarovaným subjektom GLX Piešťany s.r.o. (Tangerine s.r.o.), a teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu jej dodania. Správca dane v tejto súvislosti opakovane poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/49/2018. Správca dane ďalej konštatoval, že žalobcovi bola umožnená účasť na dokazovaní, o čom svedčí Výzva na predloženie dôkazov zo dňa 07.02.2020, na ktorú žalobca reagoval len čiastočne a v lehote určenej správcom dane neboli žalobcom predložené žiadne konkrétne (listinné) správcom dane preveriteľné dôkazy o tom, že formálna deklarácia faktúr má aj povahu faktu, a teda že plnenia uvedené na faktúrach boli skutočne a preukázateľne dodané práve poskytovateľom uvedeným na faktúrach, žalobca na výzvu správcu dane reagoval len predložením vyjadrenia. Správca dane zdôraznil, že nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru a služieb, táto však sama o sebe nepreukazuje, že tovar a služby boli dodané práve spoločnosťou GLX Piešťany s.r.o. Pokiaľ žalobca vo vyjadrení poukázal na nesprávny prístup správcu dane, ktorý vychádza z predpokladu absolútneho dôkazného bremena žalobcu, správca dane s poukazom na § 24 ods. 1 Daňového poriadku uviedol, že dôkaznú povinnosť má žalobca, pričom táto je pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane prísnejšia a dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. V tejto súvislosti správca dane poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžfk/42/2019. Správca dane konštatoval, že pri výkone daňovej kontroly na zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti správca dane nepreniesol na žalobcu žiadne povinnosti mimo jeho reálne zákonné možnosti, pričom postupoval vždy v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku. Pokiaľ žalobca vo vyjadrení navrhol správcovi dane vypočúť svedkov označených R. B., správca dane tieto osoby, ktoré boli označené ako osoby, ktoré mali prevážať tovar vypočul, o výsluchoch upovedomil žalobcu, žalobca resp. jeho zástupca sa zúčastnili na týchto výsluchoch. Správca dane následne poukázal na obsah výpovede V. K. zo dňa 20.05.2021, z ktorej vyplýva, že táto síce pozná osobu P. B., avšak uviedla, že určite nevykonala prevozy a manipulácie tovarov v zmysle tvrdenia R. B.. Ďalej správca dane poukázal na obsah výpovede p. J. T., ktorý bol konateľom spoločnosti Holding Investments, pričom z výpovede podľa správcu dane vyplynulo, že mal vykonať pre spoločnosť GLX Slovensko s.r.o. kuriérske služby, prepravu nejakých súčiastok, nevedel však presne konkretizovať

osoby, nevedel uviesť, odkiaľ a kam mal byť tovar prevážaný, nevedel uviesť trasu, nevedel, či bol šoférom motorového vozidla alebo len koordinátorom, uviedol len, že bol prítomný pri prekládke tovaru z kamiónu, nevedel uviesť, prostredníctvom akých motorových vozidiel bola vykonaná predmetná preprava, uviedol len, že tovar bol vyzdvihnutý viacerými motorovými vozidlami (bez bližšej špecifikácie). Správca dane z toho vyvodil, že uvedený svedok len ústne potvrdil, že služby, ktoré boli fakturované, boli aj dodané, avšak tvrdenia svedka neboli potvrdené žiadnymi podpornými dokumentami, neboli predložené žiadne daňové, ani účtovné doklady potvrdzujúce jeho vyjadrenie, tento neposkytol žiadne konkrétne odpovede, ktoré by správca dane mohol overiť, naopak, svedok odpovedal neurčito, aby jeho vyjadrenie nebolo možné správcu dane preveriť. Svedok tak podľa správcu dane neposkytol žiadne zásadné informácie o reálnom poskytnutí služieb pre dodávateľa spoločnosť GLX Piešťany s.r.o. a následne pre kontrolovaný daňový subjekt, jednalo sa len o ničím nepodložené ústne vyjadrenie, preto výpoveď svedka správca dane vyhodnotil ako nedostatočnú pre prijatie záveru o reálnych a transparentných zdaniteľných obchodoch uskutočnenými medzi svedkom J. T. a spoločnosťou GLX Piešťany s.r.o., následne aj daňovým subjektom - žalobcom. K vyjadreniu žalobcu, že p. B. vo svojich vyjadreniach mal potvrdiť skutočnosť, že vykonával pre žalobcu rozvoz a distribúciu vytlačených letákov anonymne do schránok na strednom a východnom Slovensku a jednorazový prevoz z Prešova na prevádzku žalobcu do Smoleníc, správca dane uviedol, že svedecká výpoveď označeného svedka neobsahuje uvedené tvrdenia, resp. údaje žalobcu, svedok uviedol len to, že služby vzťahujúce sa na dodanie loga, reklamných letákov a spotov, boli dodané prostredníctvom subdodávateľa, išlo len o ničím nepodložené ústne vyjadrenia, preto výpoveď svedka je podľa správcu dane nedostatočná pre prijatie záveru o reálnych a transparentných zdaniteľných obchodoch uskutočnených medzi svedkom P. B. (ako bývalým konateľom spoločnosti GLX Piešťany s.r.o.) a žalobcom. V tejto súvislosti správca dane poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžfk/42/2019. Konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno voči vlastným tvrdeniam a nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Správca dane zdôraznil, že povinnosť preukázať, či uvedené prijaté zdaniteľné plnenia boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre (spoločnosťou Tangerine s.r.o., predtým GLX Piešťany s.r.o.) a či predmetné tovary a služby boli týmto dodávateľom aj dodané, je na platiteľovi. Pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa, musí byť žalobca schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a to práve osobou uvedenou na faktúrach, pričom predloženie faktúr vystavených v zmysle § 71 Zákona o DPH je len splnením formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane. Ak však vzniknú pochybnosti o pravdivosti faktúr, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Práve daňový subjekt (žalobca) je ten, kto v prípade nezrovnalostí alebo pochybností nesie dôkazné bremeno pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Správca dane získané dôkazy vyhodnotil tak, že sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a služieb pre odberateľa daňový subjekt Mebachel s.r.o. práve spoločnosťou Tangerine s.r.o. (do 06.06.2019 - GLX Piešťany s.r.o.). Správca dane konštatoval, že vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2019 vykonanej u žalobcu neboli žalobcom predložené žiadne relevantné dôkazy, ktoré by mali vplyv na doterajšie preukázané kontrolné zistenia správcu dane a z toho dôvodu správca dane zotrval na svojich preukázaných kontrolných zisteniach uvedených v Protokole z daňovej kontroly zo dňa 02.04.2020, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 22.04.2020. Správca dane uzavrel, že neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z prijatých faktúr vyhotovených deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou GLX Piešťany s.r.o. (od 07.06.2019 - Tangerine s.r.o.): faktúry č. 190100078, č. 190100082, č. 190100080 a č. 190100079 z dôvodu, že žalobca porušil § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ a § 19 ods. 1 Zákona o DPH tým, že nepreukázal, že fakturovaný tovar/služby bol skutočne dodaný práve daňovým subjektom Tangerine s.r.o. a že mu z titulu jeho dodania vznikla daňová povinnosť. Správca dane konštatoval, že žalobcovi umožnil počas celého priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly, ako aj následného vyrubovacieho konania, preukázať ním uvádzané skutočnosti, žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by preukazovali, že deklarované skutočnosti sú v súlade so skutkovým stavom veci. Žalobca podľa správcu dane nepredložil žiadne dostatočne relevantné dôkazy potvrdzujúce nárok na odpočítanie DPH v celkovej sume 2.319,- € z prijatých faktúr od deklarovaneho dodávateľa a to ani v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly, ani v následnom vyrubovacom konaní. Na základe uvedeného rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku prvostupňového rozhodnutia.

7. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom žiadal rozhodnutie správcu dane zrušiť v celom rozsahu, o ktorom odvolaní rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 102178052/2021 zo dňa 08.11.2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), ktorým rozhodnutie správcu dane s poukazom na § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. V odôvodnení

napadnutého rozhodnutia žalovaný poukázal na odvolacie námietky žalobcu, na priebeh daňovej kontroly i vyrubovacieho konania, na vykonané dôkazy a opísal správcovi dane zistený skutkový stav. Žalovaný po preskúmaní rozhodnutia správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu uviedol, že nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, a preto sa v celom rozsahu s rozhodnutím správcu dane stotožnil považujúc právne posúdenie veci správcovi dane za správne.

8. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia následne vyjadril k jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu nasledovne:

K bodu 1. odvolania, v ktorom žalobca namietal nezákonné začatie daňovej kontroly, keď v Oznámení o začatí daňovej kontroly z 09.05.2019 bol uvedený deň začatia daňovej kontroly 20.05.2019, avšak predmetné Oznámenie žalobca prevzal až 22.05.2019 žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pretože ešte pred zaslaním Oznámenia o daňovej kontrole poskytol žalobcovi osobitný daňový režim (benefit), keď dňa 07.05.2019 telefonicky kontaktoval konateľa žalobcu za účelom dohodnutia miesta výkonu a začatia daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie február 2019, pričom počas telefonického hovoru bol po vzájomnej dohode dojednaný termín začatia daňovej kontroly na deň 20.05.2021 a miesto začatia výkonu daňovej kontroly v sídle daňového subjektu, o čom bol spísaný Úradný záznam zo dňa 09.05.2019. Z toho vyplýva, že žalobca bol oboznámený zo strany správcu dane s termínom začatia daňovej kontroly, s ktorým súhlasil, a preto nebol ukrátený na svojich právach vyplývajúcich z Daňového poriadku a daňová kontrola bola začatá v súlade so zákonom. K bodu 2. odvolania, v ktorom žalobca poukázal na poskytnutie súčinnosti správcovi dane počas daňovej kontroly i vyrubovacieho konania a uvedenia dôvodu, pre ktorý žalobca nebol prítomný pri výsluchu iných svedkov, správca dane uviedol, že výsluchy svedkov vykonal za účelom preverenia reálnosti dodania fakturovaných služieb spoločnosťou Tangerine s.r.o., pričom tým, že sa žalobca nedostavil na výsluch svedka P. B. (bývalého konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o.) sa žalobca dobrovoľne vzdal svojho práva zúčastniť sa výsluchu a klásť svedkovi otázky, pričom počas výsluchu by bol zistil existenciu rozporov medzi vyjadreniami svedka a vyjadreniami konateľa žalobcu. Žalovaný poukázal aj na to, že správca dane vypočul žalobcom navrhnutých svedkov V. K. a J. T., ktorých sa žalobca zúčastnil. Správca dane však netvrdil v prvostupňovom rozhodnutí, že žalobca pri výkone daňovej kontroly so správcovi dane nespolupracoval.

K bodom 3. a 4. odvolania, v ktorých žalobca poukázal na zistenia správcu dane vyplývajúce z preverovania prijatých zdaniteľných plnení, z ktorých si žalobca uplatnil DPH v kontrolovanom zdaňovacom období február 2019, pričom správca dane neuznal odpočítanie dane z preverovaných dodávateľských faktúr od spoločnosti Tangerine s.r.o. (GLX Piešťany s.r.o.), poukazujúc na výpovede konateľa žalobcu a bývalého konateľa Tangerine s.r.o. p. B. a správcovi dane tvrdené rozpory v týchto výpovediach, žalovaný uviedol, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, a preto bolo na mieste požadovať od žalobcu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení deklarovaných účtovnými dokladmi považoval za svoju povinnosť zistiť si informácie o subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovary, alebo služby tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Poukázal na to, že žalobca mal povinnosť tvrdiť a povinnosť doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Z vykonaného dokazovania podľa žalovaného vyplýva, že k uskutočneniu zdaniteľných plnení deklarovaných faktúrami od spoločnosti Tangerine s.r.o. nedošlo, žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal, že skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. Predmetné zdaniteľné obchody nevedel preukázať dôkazmi ani dodávateľ žalobcu. K rozporom vo výpovediach konateľa žalobcu a bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa Tangerine s.r.o. (GLX Piešťany s.r.o.) týkajúcich sa prepravy - prevozu tovaru z Prešova do Trstína žalovaný uviedol, že v prípade, ak by sa bol konateľ žalobcu zúčastnil výsluchu svedka B., bol by si vedomý existencie týchto rozporov. Aj keď overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, v prípade, že daňový subjekt si uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu (uplatnenie práva na odpočítanie DPH), reálnosť deklarovaného obchodu musí byť schopný preukázať a v prípade nepreverovania si obchodného partnera sa dostáva dôkaznej núdze, keď nevie preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal dokazovanie v súlade s Daňovým poriadkom (§ 24), všetky získané dôkazy vyhodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Na základe vyhodnotenia dôkazov správca dane

podľa žalovaného dospel k správne mu záveru, že obchodné operácie neboli preukázane realizované osobou uvedenou na faktúre, t.j. k dodaniu služby podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH nedošlo. Ani žalobca (ani jeho obchodný partner Tangerine s.r.o.) nepredložili žiadny relevantný dôkaz, ktorým by preukázali dodanie v zmysle predmetných faktúr. K nepriznaniu nároku nedošlo z dôvodu posudzovania obsahu letákov (ako to uvádza žalobca v odvolaní), ale z dôvodu nepreukázania dodania tovaru/ služby osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na Rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/60/2011 a sp. zn. 2Sžf/4/2009, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si zákonom stanovených a splnených podmienok právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom na odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si aj toto právo uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si právo uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty uznané ako dôvodné. Žalovaný poukázal aj na Rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/32/2017, z ktorého vyplýva, že predloženie dokladov predstavuje len jednu z podmienok pre uznanie odpočítania z dane pridanej hodnoty, pritom ešte nie je reálne preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené, alebo nie. Cieľom daňovej kontroly je overiť, či sa zdaniiteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí kontrolovaný daňový subjekt a správca dane v tomto prípade zistil a konštatoval, že sa deklarované obchodné transakcie uvedené na preverovaných dodávateľských faktúrach vyhotovených deklarovaným dodávateľom spoločnosťou Tangerine s.r.o. (predtým GLX Piešťany s.r.o.) za dodanie tovarov a služieb neuskutočnili tak, ako je na nich uvedené, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniiteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Žalobca teda nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Žalovaný poukázal ďalej na to, že požadované daňové a účtovné doklady spoločnosti Tangerine s.r.o. za zdaňovacie obdobie február 2019 správcovi dane neboli nikdy predložené, čím došlo k znemožneniu preverenia skutočnosti uvádzaných v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie február 2019, ako aj zistenia, či preverované faktúry vystavené pre žalobcu boli vôbec predmetom účtovníctva daňového subjektu Tangerine s.r.o. Keďže deklarovaný dodávateľ správcovi dane nepredložil svoje účtovníctvo, nepreukázal skutočnosť, že sa v ňom faktúry vystavené pre žalobcu nachádzajú, že boli jeho predmetom, že z nich bola priznaná a odvedená daň v príslušnom zdaňovacom období. Nie je postačujúce tvrdenie, že vystavené faktúry pre žalobcu boli uvedené v kontrolnom výkaze, ktorý daňové subjekty sú povinné viesť v zmysle § 70 Zákona o DPH. Údaje uvedené v kontrolných výkazoch sú správcovi dane využívané len podporne. Všetky zistenia vrátane štátnej príslušnosti konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o., ktorým je občan Litovskej republiky, nepredloženie účtovníctva dokladov spoločnosti Tangerine s.r.o. sú podľa žalovaného z hľadiska dokazovania a správneho určenia dane významné. Žalovaný poukázal na dôvody, pre ktoré nebolo možné vypočítať konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o. V. Z., pričom správca dane preverovaním zistil, že adresa V. Z. uvedená v predložených dokladoch je adresou pošty. Žalovaný konštatoval, že samotný prevod spoločnosti Tangerine s.r.o. na občana Litovskej republiky - V. Z. sa javí ako účelové konanie, ktoré viedlo k tomu, že nie je možné zistiť a preveriť žiadne skutočnosti týkajúce sa tejto spoločnosti.

9. Žalovaný ďalej poukázal na obsah výpovede V. K., ktorá poprela, že by vykonala prevoz tovaru tak, ako to tvrdil bývalý konateľ spoločnosti Tangerine s.r.o. Správca dane v predmetnej veci podľa žalovaného nespochybnil samotnú existenciu fakturovaných služieb, táto však sama o sebe nepreukazuje, že služby boli dodané práve daňovým subjektom Tangerine s.r.o. Napriek dôkazom predloženým žalobcom tak podľa žalovaného správca dane preukázal, že služby nemohli byť dodané žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve daňovým subjektom Tangerine s.r.o., a teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu ich dodania. Keďže nebolo preukázané, že došlo k dodaniu služieb tak, ako je uvedené na faktúrach, t.j. nebolo preukázané, že spoločnosti Tangerine s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, následne nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Faktúry a skutočnosť, že doklady vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, nie sú podľa žalovaného dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa dodanie služieb uskutočnilo. Žalobca je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Žalobca správcovi dane predložil faktúry za dodanie služieb, ale v rámci preverovania správcu dane sa nepreukázalo dodanie služieb dodávateľom uvedeným na

faktúre, t.j. spoločnosťou Tangerine s.r.o. Pokiaľ žalobca v odvolaní poukázal na to, že správca dane v rozhodnutí uvádzal niektoré rozsudky Najvyššieho súdu SR, avšak každú vec má správca dane posudzovať individuálne, žalovaný uviedol, že správcom dane citované rozsudky Najvyššieho súdu SR boli použité len na podporu jeho tvrdení s poukazom na povinnosť daňového subjektu preukázať dôkazmi svoje tvrdenia. Žalovaný zdôraznil, že správca dane vyhodnotil dôkazy podľa svojej úvahy každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zistenia uvedené v Protokole z predmetnej daňovej kontroly vychádzali zo skutočností vyplývajúcich z dokladov, ktoré boli predložené k výkonu tejto daňovej kontroly žalobcom a tiež získané vlastnou činnosťou správcu dane. Žalobca nepredložil okrem dokladov k daňovej kontrole žiadne nové dôkazy ani po oboznámení so zistenými skutočnosťami v kontrole, ani nevyužil právo predloženia dôkazov vo vyrubovacom konaní. Správca dane pred vydaním rozhodnutia vychádzal z komplexu zistení, ktorými disponoval pred samotným vydaním odvolaním napadnutého rozhodnutia, pričom v odôvodnení rozhodnutia zhodnotil všetky dôkazy a uviedol právne predpisy na základe ktorých rozhodoval. Dokazovanie bolo vykonané v dostatočnom rozsahu, skutkový stav popísaný v odôvodnení rozhodnutia je výsledkom kontrolných zistení a dokazovania vedeného správcom dane v priebehu vykonávania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Žalovaný mal za to, že zistenia správcu dane boli v plnom rozsahu preukázané a získané v súlade so všeobecne záväznými predpismi, pričom správca dane náležite odôvodnil všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie. Rozhodnutie bolo vyhotovené v súlade s § 68 ods. 1 a 2, § 63 ods. 3 Daňového poriadku. Dôkazy boli získané v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Správca dane podľa žalovaného pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní v zmysle § 3 Daňového poriadku a viedol dokazovanie podľa § 24 Daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nebol pri tom viazaný iba návrhmi daňového subjektu. Žalovaný zdôraznil, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý materiálnu existenciu relevantných plnení musí nielen preukázať, ale aj správne zaevidovať a daňovo deklarováť. Iba za týchto podmienok mu vzniká nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, respektíve vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie, len overuje, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Uplatnené právo na odpočítanie dane musí byť preukázané nielen po formálnej stránke (vystavenie faktúr), ale aj po obsahovej stránke (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu faktúr). Bez splnenia týchto podmienok sa existencia faktúry ako daňového dokladu stáva nepostačujúcim dôkazom. Priznanie práva na odpočítanie dane je viazané na splnenie všetkých podmienok, t. j. len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, zmluvou, dokladmi o úhrade pre daňové účely nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre (viď. Rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/28-37/2013 z 31.03.2014).

Žaloba

10. Žalobca sa žalobou doručenou správne súdu v zákonnej lehote domáhal preskúmania zákonnosti Rozhodnutia žalovaného č. 102178052/2021 zo dňa 08.11.2021, ktorým bolo potvrdené Rozhodnutie správcu dane č. 10135881/2021 zo dňa 30.07.2021, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 2.319,- € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2019. Žalobca v žalobe tvrdil, že rozhodnutím a postupom žalovaného i správcu dane bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch a rozhodnutia správcu dane i žalovaného, ako aj konanie, ktoré týmto rozhodnutiam predchádzalo, považoval za nesprávne, nezákonné, arbitrárne, zmätočné a nepreskúmateľné. Tvrdil, že napadnuté rozhodnutia žalovaného i správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

11. V rámci námietky nesprávneho právneho posúdenia dodania dopravných služieb, služieb GDPR, služieb spracovania reklamných letákov, služieb spracovania loga a reklamných spotov, nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného k tejto otázke a k nedostatočnému zisteniu skutkového stavu orgánmi verejnej správy, žalobca vyslovil nesúhlas so záverom žalovaného i správcu dane, ktorý uviedli v preskúmaných rozhodnutiach napriek tomu, že žalobca predložil faktúry na dopravné

služby, služby GDPR, služby spracovania reklamných letákov, služby spracovania loga a reklamných spotov a prepravných služieb a k nim doložil úhrady a potvrdenie reálneho dodania služieb bolo zdokumentované obrazovými ukázkami reklamných letákov, ako aj svedeckými výpoveďami, orgány verejnej správy konštatovali, že u žalobcu neboli splnené podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH. Žalobca tvrdil, že správca dane i žalovaný nesprávne právne celú situáciu vyhodnotili a posúdili, čo malo za následok nesprávne rozhodnutie o vyrubení dane. Žalobca argumentoval, že predmetom jeho činnosti je poskytovanie služieb medzinárodnej nákladnej a vnútroštátnej prepravy tovarov a z dôvodu udržania a rozvíjania podnikateľskej činnosti sa rozhodol propagovať svoju činnosť natlačením a distribuovaním reklamných letákov na území SR, propagovaním činnosti prostredníctvom reklamných spotov pre internetové portály, ako aj grafickým spracovaním loga. O túto činnosť požiadal spoločnosť Tangerine s.r.o. (do 06.06.2019 obchodné meno GLX Piešťany s.r.o.). Ďalej uviedol, že prijatie zák. č. 18/2018 Z.z. o ochrane osobných údajov prinieslo žalobcovi potrebu splnenia nových úloh v oblasti GDPR, a preto si objednal konzultácie GDPR u spoločnosti Tangerine s.r.o. Poukázal na predmet jeho podnikateľskej činnosti, v rámci ktorej dochádza k poruchám dopravných prostriedkov, s čím súvisí následná urýchlená prekládka tovaru, ktorá skutočnosť nastala v mesiaci február 2019 a s tým súvisí aj faktúra od dodávateľa Tangerine s.r.o., pričom v súvislosti s poruchami vozidiel súvisí aj nakupovanie náhradných dielov od rôznych predajcov. Z toho podľa žalobcu vyplýva, že vyššie uvedené služby sú pre žalobcu potrebné z hľadiska ich použitia na budúce dodávky tovarov a služieb. K tejto skutočnosti podľa žalobcu žalovaný ani správca dane neprihliadali. Žalobca v žalobe poukázal na to, že sa aktívne podieľal na preukazovaní obchodov správcovi dane, predkladal doklady, nahlásil evidenčné čísla motorových vozidiel, ktorými sa v mesiaci február 2019 vykonávala preprava a označil údaje k osobe konateľa spoločnosti GLX Piešťany s.r.o. (deklarovaný dodávateľ služieb), reagoval na výzvu správcu dane k Protokolu z daňovej kontroly, doložil doklady k jednotlivým obchodom a k preukázaniu zdaniteľných plnení. Skutočnosť, že sa zástupca žalobcu nezúčastnil výsluchov niektorých svedkov a na prejednaní výsledkov zistení z daňovej kontroly bola spôsobená zaneprázdnenosťou konateľa spoločnosti. Žalobca nemal vedomosť o tom, že nepatrné nepresnosti v predloženej vyjadrení a svedeckých výpoveďach vzhľadom na časový odstup budú mať za dôsledok dodatočné vyrubenie dane. Žalobca v žalobe tvrdil, že predložil správcovi dane doklady k dodaniam služieb, poskytol vyjadrenie a navrhol vypočuť svedkov a nemá vedomosť, aké iné ďalšie dôkazy by mal správcovi dane predložiť, pričom správca dane nepožadoval od žalobcu žiadne konkrétne dôkazy potrebné pre uznanie nároku na odpočet dane. Napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal, že skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. Žalobca v žalobe poukázal na význam zavedenia kontrolného výkazu platiteľom dane a na to, že žalovaný k takémuto dôkazu uviedol, že takýto dôkaz je využívaný len podporne a nezaoberal sa súborom predložených dôkazov ako celku. Žalobca ďalej v žalobe poukázal na výpoveď svedka P. B. - bývalého konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o., ktorý vo výpovedi potvrdil dodanie služieb uvedených na kontrolovaných faktúrach žalobcovi, potvrdil zaplatenie týchto faktúr v hotovosti, o čom boli vystavené príjmové a pokladničné doklady, pričom k službám neboli vystavené odovzdávajúce protokoly, nakoľko to nebolo potrebné a takúto povinnosť podnikateľskému subjektu všeobecne záväzný právny predpis neukladá. Žalobca ďalej poukázal na konštatovanie správcu dane, že dodávateľ nedoložil správcovi dane odberateľské faktúry, nakoľko bývalý konateľ p. B. doklady odovzdal novému konateľovi, s ktorým sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať a nedoložením dokladov od deklarovaného dodávateľa nebolo potvrdené dodanie tovaru a služieb. Ďalej žalobca poukázal na to, že správca dane uviedol, že daňové a účtovné doklady spoločnosti Tangerine s.r.o. za zdaňovacie obdobie február 2019 správcovi dane neboli predložené, čím došlo k znemožneniu preverenia skutočností uvádzaných v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie február 2019, ako aj zistenia, či predmetné faktúry boli predmetom účtovníctva deklarovaného dodávateľa. Žalobca v žalobe uviedol, že z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je faktúra resp. iná listina relevantným dokladom len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie. Dokladom o realizácii služieb v obchodnom vzťahu a tvrdenia o dodaní služieb majú podľa žalobcu povahu faktu, čo bolo doložené dokladmi, vyjadreniami a výsluchmi osôb. Žalobca v žalobe tvrdil, že správca dane i žalovaný svoje závery opreli takmer výlučne o nedostatky zistené u deklarovaného dodávateľa žalobcu, čo sú okolnosti mimo dosahu zodpovednosti žaloby a nemôžu byť pre posúdenie odpočítania DPH žalobcu relevantné. Skutočnosť, že bývalý konateľ dodávateľa žalobcu nevedel doložiť doklady k dodaniu služieb, pretože došlo k zmene konateľa, nemôže byť považovaná za dôkaz svedčiaci v neprospech žalobcu, ktorý prevýši komplex dôkazov predložených žalobcom. Žalobca dokazoval dodanie služieb účtovnými dokladmi (faktúry), úhradou preukázanou príjmovými dokladmi, zaúčtovaním

faktúr v účtovníctve, pričom zároveň preukázal vierohodnosť a pravosť predložených dôkazov a to vyobrazenými letákmi, dokladmi ku GDPR, uviedol čísla dopravných prostriedkov i svedkov. Správca dane preto podľa žalobcu nemôže zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočet DPH na vstupe len z dôvodu, že táto nedisponuje inými dokumentami, ako tými, ktoré zo zákona musí mať. Žalobca mal za to, že disponuje dostatočným množstvom dôkazov, že plnenie bolo dodané osobou uvedenou na faktúre/faktúrach a nepatrná odchýlka medzi dôkazmi je tvrdením dodávateľa a je to podľa žalobcu len skutočnosť, ktorá nie je a nebola pod kontrolou žalobcu pri realizovaní dodania a je pre jeho daňové povinnosti irelevantná. Mal za to, že dôkazné bremeno nie je absolútne a nezodpovedá za tie skutočnosti, ktoré on nezabezpečoval, t.j. nemôže niesť zodpovednosť za ním nezavinené nedostatky, či prípadne spáchaný podvod na inom stupni (Rozsudok ESD C-354/03 Optigen). Žalobca v žalobe ďalej uviedol, že vo vzťahu k prepravám spochybneným správcou dane i žalovaným na základe evidencie mýtného systému (informácia od Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. Bratislava, že motorové vozidlá EČV PN149CU a 9B85232 sa nenachádzali v období od 01.02.2019 do 28.02.2019 v evidencii elektronického mýtného systému) uviedol, že týmto zistením správcu dane nie je možné vyvrátiť ani spochybniť existenciu vykonania preprav, pretože nie všetky cestné úseky sú monitorované a poukaz správcu dane, že vozidlá by si vykonaním prepravy mimo monitorovaných úsekov predĺžili trasu o cca 50 km, nemožno podľa žalobcu akceptovať z dôvodu, že je slobodným rozhodnutím každého vykonávateľa prepravy, aby si určil jej trasu. Existujú aj ďalšie trasy, ktoré nie sú spoplatnené a monitorované. V prospech žalobcu má svedčiť aj tá skutočnosť, že držiteľom motorového vozidla PN149CU je spoločnosť Tangerine s.r.o. Neprihliadnutie na predložené dôkazy a argumenty svedčiace v prospech žalobcu podľa tvrdenia žalobcu viedli k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci a zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Žalobca vyslovil nesúhlas so záverom správcu dane i žalovaného, že nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane stanovených v Zákone o DPH (§ 49 ods. 1 a 2) a tvrdil, že uvedené podmienky splnil, pretože doložil dôkazy preukazujúce tvrdené skutočnosti a bolo povinnosťou správcu dane tieto dôkazy vziať do úvahy a vyhodnotiť podľa pravidiel stanovených v Daňovom poriadku i v zákone č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny poriadok“). Povinnosť tvrdenia a preukázania dôkazov žalobca splnil tým, že správcovi dane i žalovanému predkladal dôkazy preukazujúce skutočné dodanie služieb, poskytol mu aj vyjadrenia, napriek tomu správca dane i žalovaný odmietli tvrdenia žalobcu i jeho dôkazy a všetky dôkazy a z nich vyplývajúce skutočnosti správcu dane podľa tvrdenia žalobcu označil za nepravdivé a nepreukázané. Žalobca všeobecne namietal, že správca dane ani žalovaný nepostupovali podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku a neprihliadli na skutočnosti vyplývajúce z dôkazov svedčiacich v prospech žalobcu. Vylúčenie pôsobnosti Správneho poriadku podľa § 163 Daňového poriadku podľa žalobcu neznamena založenie priestoru pre bezbrehú ľubovôľu orgánom verejnej moci. Podľa žalobcu správca dane i žalovaný ako správny orgán mal povinnosť aj v tomto prípade primerane postupovať podľa Správneho poriadku a základných pravidiel správneho konania, konkrétne v zmysle § 3 ods. 5 Správneho poriadku. Ďalej namietal, že odôvodnenia rozhodnutia správcu dane i žalovaného neobsahujú správnu úvahu, ktorou boli vyhodnotené argumenty svedčiace v prospech žalobcu, a preto žalobca vyslovil nesúhlas so závermi správcu dane i žalovaného, tieto závery považoval za zjavne nesprávne a bez právneho základu.

12. Žalobca v žalobe tiež namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej a to tým, že daňová kontrola podľa správcu dane začala na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101082190/2019 zo dňa 09.05.2019, v ktorom bol uvedený termín začatia daňovej kontroly dňa 20.05.2019, avšak Oznámenie o začatí daňovej kontroly bolo žalobcovi doručené až 22.05.2019. Žalobca tvrdil, že správca dane postupoval v rozpore s § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku tým, že daňová kontrola bola začatá podľa termínu uvedeného správcou dane v Oznámení o začatí daňovej kontroly (20.05.2019) ešte pred doručením Oznámenia žalobcovi, čím mu malo byť upreté právo na zmenu termínu daňovej kontroly. Žalobca túto skutočnosť namietal v odvolaní, avšak žalovaný len stroho konštatoval, že správca dane telefonicky kontaktoval konateľa žalobcu pred začatím daňovej kontroly dňa 09.05.2019, kedy mal byť v rozhovore dohodnutý termín začatia daňovej kontroly na deň 20.05.2019 a bez akéhokoľvek bližšieho zákonného zdôvodnenia potvrdil správnosť postupu pri daňovej kontrole vykonanej správcou dane. Podľa žalobcu sa žalovaný v rozhodnutí nezaoberal zákonnosťou postupu správcu dane pri začatí daňovej kontroly. Žalobca tvrdil, že v tomto prípade nebol dodržaný zákonný postup, a preto došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktorého mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

13. Žalobca ďalej v žalobe namietal nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného a tvrdil, že žalovaný sa v rozhodnutí nevenoval odpovediam na niektoré závažné otázky uvedené žalobcom v odvolaní majúce vplyv na zákonnosť daňového konania vedeného voči žalobcovi. Poukázal na to, že v odolaní namietal, že bol v rámci daňového konania zaťažovaný neprímeraným dôkazným bremenom, pričom uviedol, že riadne predložil všetky dôkazy, ktoré predložiť mohol (faktúry, záznamy DPH, platby, vyjadrenia, reklamný spot, reklamný leták, dokumenty ku GDPR, evidenčné čísla vozidiel k preprave, uvedenie svedka - osoby, ktorá bola konateľom spoločnosti Tangerine s.r.o., ktorá služby dodala). Pokiaľ predložené dôkazy neboli pre správcu dane dostatočné na preukázanie oprávnenosti odpočtu DPH a správca dane mal pochybnosti o dodaní služieb, mal vyzvať žalobcu na predloženie konkrétnych dokladov/dôkazov. Žalovaný sa tejto odvolacej námietke podľa žalobcu venoval len povrchne a bez ďalšieho uzavrel, že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt. Rozhodnutie a jeho odôvodnenie by podľa žalobcu malo byť zhrnutím obsahu administratívneho spisu a postupu a spôsobu, ktorým správny orgán doviedol k vydaniu konkrétneho správneho rozhodnutia. V odôvodnení rozhodnutia by mali byť uvedené dôvody, prečo správny orgán použil na vydanie rozhodnutia tie podklady, ktoré použil, ako ich dal do logických vzájomných súvislostí, ako sa vyrovnal so skutočnosťami, ktoré sú v administratívnom spise uvedené a aj tie, ktoré na rozhodnutie nepoužil. Žalovaný podľa žalobcu neposkytol žalobcovi odpoveď ani na odvolaciu námietku týkajúcu sa nedodržania lehoty pri doručovaní Oznámenia o začatí daňovej kontroly, ktorá bola začatá skôr, ako bolo doručené Oznámenie o jej začatí. Žalovaný sa touto vecou podľa žalobcu zaoberal nedostatočne a svoj postup podložil telefonickým rozhovorom medzi správcou dane a daňovým subjektom (žalobcom). Keďže podľa žalobcu mu žalovaný neposkytol odpovede na zásadné otázky, rozhodnutie žalovaného považoval z tohto dôvodu za arbitrárne a napriek značnému rozsahu za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keďže rozhodnutie žalovaného podľa žalobcu neobsahuje náležité odôvodnenie. Žalobca navrhol, aby správny súd rozhodnutie správcu dane i žalovaného zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal o priznanie náhrady trov konania vo výške 100 %.

Vyjadrenie žalovaného

14. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe reagoval na žalobné dôvody uvedené v žalobe a žiadal žalobu zamietnuť. K bodu III. žaloby uviedol, že za účelom preverenia reálnosti dodania služieb spoločnosťou Tangerine s.r.o. vypočul svedka R. B., bývalého konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o., žalobca sa na jeho výsluch nedostavil, čím sa dobrovoľne vzdal svojho práva klásť svedkovi otázky. Zdôraznil, že návrhu žalobcu na vypočutie svedkov D. K. a Z. T. vyhovel, žalobca sa výsluchu týchto svedkov zúčastnil. Ďalej žalovaný poukázal na to, že správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa GLX Piešťany s.r.o. (Tangerine s.r.o.) z dôvodu, že nebolo preukázané, že došlo k dodaniu služieb tak, ako je uvedené na faktúrach, t.j. že nebolo preukázané, že spoločnosti Tangerine s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH. Žalovaný poukázal na to, že požadované daňové a účtovné doklady spoločnosti Tangerine s.r.o. za zdaňovacie obdobie február 2019 neboli správcovi dane nikdy predložené, čím bolo znemožnené preverenie skutočností uvádzaných v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie február 2019, ako aj zistenia, či preverované faktúry vystavené pre žalobcu boli vôbec predmetom účtovníctva spoločnosti Tangerine s.r.o. Tým, že spoločnosť Tangerine s.r.o. nepredložila správcovi dane svoje účtovníctvo, nebola preukázaná skutočnosť, že sa v ňom faktúry vystavené pre žalobcu nachádzajú, že boli jeho predmetom a že z nich spoločnosť Tangerine s.r.o. priznala a odvieďla daň v príslušnom zdaňovacom období. Podľa žalovaného nie je postačujúce tvrdenie, že faktúry vystavené pre žalobcu boli uvedené v kontrolnom výkaze, keďže platiteľ je v zmysle § 70 ods. 1 Zákona o DPH povinný viesť aj podrobné záznamy a údaje uvedené v týchto záznamoch bývajú predmetom daňovej kontroly, pričom správca dane ich odsúhlasuje na podané daňové priznania k DPH a údaje uvedené v kontrolných výkazoch sú správcou dane využívané len podporne. Zistenia týkajúce sa nového konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o., ktorým je občan Litovskej republiky považoval žalovaný za významné, konateľa spoločnosti V. Z. sa však nepodarilo predvolať. Samotný prevod spoločnosti Tangerine s.r.o. na občana Litovskej republiky sa podľa žalovaného i správcu dane javí ako účelové konanie. Z odpovede na žiadosť o MVI vyplynulo, že konateľ spoločnosti uviedol adresu, ktorá je adresou pošty. Žalovaný poukázal na obsah výpovede svedkyne V. K., ktorá mala podľa vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti Tangerine s.r.o. P. B. uskutočňovať prepravu tovaru pre spoločnosť Tangerine s.r.o.,

svedkyňa však vykonanie uvedenej prepravy poprela. Napriek dôkazom predloženým žalobcom správca dane podľa žalovaného preukázal, že služby nemohli byť dodané žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve daňovým subjektom Tangerine s.r.o., a teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu ich dodania. Keďže nebolo preukázané, že došlo k dodaniu služieb tak, ako je uvedené na faktúrach, t.j. že nebolo preukázané, že spoločnosti Tangerine s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, nevzniklo ani žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 Zákona o DPH. Faktúry a skutočnosť, že doklady vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH, nie sú podľa žalovaného dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa dodanie služieb uskutočnilo. Žalobca je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Žalobca správcovi dane predložil faktúry za dodanie služieb, ale v rámci preverovania správcu dane sa nepreukázalo dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúre (Tangerine s.r.o.). Žalovaný ďalej poukázal na to, že vyjadrenia konateľa žalobcu a bývalého konateľa Tangerine s.r.o. sú v rozpore, keď z vyjadrenia R. B. vyplýva, že preprava (faktúra č. 102158385/2019) sa týkala prevozu tovaru z Prešova do Trstína, pričom prvú cestu mala realizovať zamestnankyňa V. K. na služobnom motorovom vozidle PN149CU, druhú jazdu mal absolvovať bývalý konateľ na tom istom motorovom vozidle a ďalšiu jazdu a prevoz tovaru mal realizovať dodávateľ spoločnosti Tangerine s.r.o. - p. T. na vozidle so zahraničnou ŠPZ. K preprave malo dôjsť kvôli tomu, že kamión bol odstavený/pokazený, prevezená mala byť časť obsahu kamióna. Toto vyjadrenie sa nezhoduje s vyjadrením konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že spoločnosť Tangerine s.r.o. v mesiaci február 2019 vykonávala distribúciu vytlačených letákov a jednorazový prevoz z Prešova do Smoleníc, pričom sa malo jednať o prepravu náhradného dielu - repasovanej časti prevodovky. Z výpovede p. B. vyplýva, že sa malo jednať o realizáciu prevozu v priebehu jedného dňa, avšak boli realizované tri prepravy na trase Piešťany - Prešov - Trstín (Smolenice) a nie jedna trasa realizovaná v zmysle vyjadrenia žalobcu. Žalovaný ďalej poukázal na to, že vozidlá s ev. č. PN149CU a ev. č. 9B85232 neboli zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme, pre uvedené vozidlá v rozhodnom období február 2019 neexistuje žiadny mýtny záznam o pohybe týchto vozidiel po vymedzených úsekoch ciest. Z toho správca dane vyvodil, že tieto motorové vozidlá nemohli vykonať prevozy a manipulácie v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalovaný netvrdil, že vozidlá nemohli ísť aj po inej trase, ale aj v takomto prípade bolo potrebné zo strany žalobcu preukázať (inou evidenciou) reálnosť vykonania takejto prepravy, čo žalobca hodnoverne nezvládol. Žalovaný zdôraznil, že nakoľko DPH je ľahko zneužívateľná, je na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdanieľných plnení, obchodov deklarovanými účtovnými dokladmi, považoval za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť služby tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Každý subjekt musí byť pri svojom podnikaní predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred správcou dane, pretože právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu uvedenia na faktúre. Pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právny. Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Povinnosť daňového subjektu je spojením jeho tvrdenia a povinnosti doložiť tvrdenia dôkazmi. Z vykonaného dokazovania podľa žalovaného vyplýva, že k uskutočneniu zdanieľných plnení deklarovaných faktúrami od spoločnosti Tangerine s.r.o. nedošlo. Daňový subjekt podľa žalovaného neunesol dôkazné bremeno, pretože jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Predmetné zdanieľné obchody nevedel dôkazmi preukázať ani dodávateľ žalobcu.

15. Žalovaný vo vyjadrení zdôraznil, že správca dane pri výkone predmetnej daňovej kontroly postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku (§ 24), opieral sa o vyjadrenia žalobcu, o svedecké výpovede a o dôkazy získané postupom podľa Daňového poriadku, ktoré dôkazy hodnotil v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Práve na základe vyhodnotenia dôkazov, ktoré posúdil v ich vzájomných súvislostiach, správca dane dospel k záverom uvedeným v Protokole a následne v rozhodnutí, t.j. že predmetná obchodná operácia nebola preukázane realizovaná osobou uvedenou na faktúre, t.j. k dodaniu služby podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH nedošlo. Žalobca, ani jeho obchodný partner Tangerine s.r.o., nepredložil žiadny relevantný dôkaz, ktorým by preukázal dodanie v zmysle predmetných faktúr. K nepriznaniu nároku podľa žalovaného nedošlo z dôvodu posudzovania obsahu letákov (ako to uvádza žalobca), ale z dôvodu nepreukázania dodania tovaru/služby osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011 a sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III ÚS 78/2011, z odôvodnení ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, pričom je jeho povinnosťou preukázať, že

si právo uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť právo na odpočet DPH uznané ako dôvodné. Ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/32/2017, z ktorého vyplýva, že predloženie dokladov predstavuje iba jednu z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, pričom ešte nie je reálne preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie. Cieľom daňovej kontroly je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí kontrolovaný daňový subjekt a správca dane zistil a konštatoval, že sa deklarované obchodné transakcie uvedené na preverovaných dodávateľských faktúrach vyhotovených dodávateľom - spoločnosťou Tangerine s.r.o. za dodanie služieb, neuskutočnili tak, ako je na nich uvedené, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Žalovaný zdôraznil, že správca dane vyhodnotil dôkazy v súlade s Daňovým poriadkom, pred vydaním rozhodnutia správca dane vychádzal z celého komplexu zistení, skutkový stav popísaný v rozhodnutiach je výsledkom kontrolných zistení a dokazovania vedeného správcom dane v priebehu vykonávanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, zistenia správcu dane boli v plnom rozsahu preukázané a získané v súlade so všeobecne záväznými predpismi, rozhodnutie bolo vyhotovené v súlade s § 68 ods. 1 a 2 Daňového poriadku a obsahovalo všetky náležitosti podľa v § 63 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný ďalej poukázal na to, že správca dane konal podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, postupujúc podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, pričom chránil záujmy štátu a dbal pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu, pričom sa riadil proklientskými opatreniami, ktoré slúžia na posilnenie dobrovoľného plnenia daňových povinností. Správca dane poskytol daňovému subjektu (žalobcovi) ešte pred zaslaním Oznámenia o daňovej kontrole z 09.05.2019 osobitný daňový režim (benefit), keď dňa 07.05.2019 telefonicky kontaktoval konateľa žalobcu za účelom dohodnutia miesta výkonu a začatia daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie február 2019. Počas telefonického rozhovoru bol po vzájomnej dohode dojednaný termín začatia daňovej kontroly na deň 20.05.2021 a miesto začatia výkonu daňovej kontroly v sídle daňového subjektu. O vyššie uvedených skutočnostiach bol spísaný dňa 09.05.2019 Úradný záznam. Z uvedeného vyplýva, že daňový subjekt bol oboznámený zo strany správcu dane s termínom začatia daňovej kontroly, s ktorým súhlasil, v predmetnej veci nebol ukrátený na svojich právach vyplývajúcich z Daňového poriadku a daňová kontrola bola začatá v súlade so zákonom. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu v odvolaní, žalovaný poukázal na konštantnú judikatúru Ústavného súdu SR (napr. Nález č. IV.ÚS 236/06), v zmysle ktorej sa nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces. Účastníkovi konania musí dať orgán verejnej správy odpoveď na podstatné (zásadné) otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach. Podľa žalovaného je rozhodnutie riadne odôvodnené a žalovaný sa vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré boli podstatné pre rozhodnutie vo veci samej. Z odôvodnenia rozhodnutia je nepochybné, z akých dôvodov žalovaný dospel k záveru. To, že žalovaný nerozhodol v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie jeho práv. Žalovaný zdôraznil, že Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaučtovaný v zmysle Zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (poukaz na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/26/2014). Podľa žalovaného žalobca v posudzovanej veci nepreukázal, že plnenie bolo dodané dodávateľom označeným na posudzovanej faktúre/faktúrach, preto nie je možné žalobcovi uplatnený nárok na odpočet DPH z posudzovaných faktúr priznať. Žalobca v daňovom konaní podľa žalovaného neprodukoval žiadne dôkazy preukazujúce, že vyvinul všetky reálne postupy preukazujúce, že na podnikateľsko-obchodnom reťazci nijakým spôsobom neparticipoval a že sa nedostali do jeho sféry informácie, ktoré reálne mohli vzbudiť u žalobcu podozrenie, obavu a neistotu, či v budúcnosti naplní všetky zákonné podmienky na odpočet DPH z plnenia, ktoré mu bude dodávateľskými faktúrami účtované, dodané a za ktoré zaplatí.

Žalobca nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane.

Replika

16. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že k preukázaniu materiálnej a formálnej podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane z kontrolovaných faktúr žalobca doložil všetky faktúry a ostatné doklady preukazujúce úplnosť uskutočnených zdaniteľných plnení a poskytol údaje k osobám, ktoré sa podieľali na dodaní tovaru a poskytnutí služieb. Nie je v silách a možnostiach žalobcu, aby nad rámec zákonných a obchodných podmienok preukazoval dodanie tovaru a poskytnutie služieb. K výpovedi svedka bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti Tangerine s.r.o. žalobca uviedol, že p. B. potvrdil dodanie služieb žalobcovi i to, že DPH bola touto spoločnosťou riadne odvedená. Ak vznikli medzi výpoveďou R. B. a žalobcu rozpory, mal správca dane využiť ďalšie inštitúty Daňového poriadku pre ich odstránenie. Poukázal tiež na to, že aj svedok J. T. dodanie zdaniteľných plnení potvrdil a výpoveď V. K. považoval za zaujatú a vzhľadom na časový odstup od vykonania prepravy jej výpoveď navodzujúce pochybnosti o úplnosti a správnosti tejto svedeckej výpovede. Sporná bola navyše len jedna preprava uskutočnená vo februári 2019. Pokiaľ správca dane tvrdil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, žalobca poukázal na to, že ho správca dane nezaviazal žiadnym návrhom, ktorý by obsahoval predloženie konkrétneho dôkazu. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že R. B. predal spoločnosť osobe, ktorú správca dane nedokáže kontaktovať. K začatiu daňovej kontroly pred zaslaním Oznámenia o daňovej kontrole žalobca uviedol, že má za to, že správca dane nepostupoval pri daňovej kontrole v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku a žalobca nemohol využiť lehotu na zmenu termínu začatia daňovej kontroly. Z Daňového poriadku tiež nevyplýva žalobcovi poskytnutý osobitný daňový režim (benefit), ktorý by zákonne povolil začatie daňovej kontroly ešte predtým, ako mu bolo doručené Oznámenie o začatí daňovej kontroly. K účtovným dokladom spoločnosti Tangerine s.r.o. žalobca uviedol, že nie je v jeho silách zabezpečiť predloženie účtovníctva tohto subjektu. Zotrvál na žalobe a žiadal, aby správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane zrušil.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

17. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zák. č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj konania a rozhodnutia správcu dane, ktoré jeho vydaniu predchádzalo, z dôvodov uplatnených v žalobe dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

18. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní zotrval na dôvodoch uvedených v žalobe a zdôraznil, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal so žalobcom predloženými dokladmi, v dôsledku čoho nedostatočne zistil skutkový stav. Zotrvál aj na tvrdení, že doručením Oznámenia o začatí daňovej kontroly až po dni, ktorý bol uvedený ako deň začatia daňovej kontroly v predmetnom Oznámení, bol porušený Daňový poriadok. Navrhol napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania v plnom rozsahu.

19. Žalovaný na pojednávaní zotrval na svojom písomnom vyjadrení aj na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a mal za to, že žalovaný i správca dane sa vysporiadal so všetkými dôkazmi, tieto boli vyhodnotené, správca dane preveroval predložené doklady a tvrdenia žalobcu, vykonal dokazovanie výpoveďami svedkov, dôkazom z Národnej diaľničnej spoločnosti a inými dôkazmi, dostatočne zistil skutkový stav a vec správne právne posúdil. Poukázal na to, že deň začatia daňovej kontroly bol so žalobcom telefonicky dohodnutý na deň 20.05.2019 a daňová kontrola začala v súlade so zákonom, žalobca nebol ukrátený na svojich právach. Žalobu žiadal zamietnuť.

20. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

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

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ Zákona o DPH úč. k 31.03.2019 (ďalej len „Zákon o DPH“) predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

24. Podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH 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,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

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

26. Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH úč. k 31.03.2019 (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

28. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 Daňového poriadku (1) 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.

(2) 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.

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

29. Podľa § 24 ods. 1, 2, 4 Daňového poriadku (1) 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.

(2) 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.

(4) 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

30. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku 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.

31. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/, e/, f/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo
c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

32. Podľa § 45 ods. 2 písm. d/, e/ Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2)a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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

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

(5) Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

34. Podľa § 63 ods. 1, 2, 3, 5 Daňového poriadku (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2)možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1)neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33)ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú

právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.20aa)

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

35. Podľa § 68 ods. 1, 3, 4 Daňového poriadku (1) Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu, ktorého súčasťou je výzva podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu, ktorého súčasťou je výzva podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu, ktorého súčasťou je výzva podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

(3) Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

(4) Daň je vyrubená

a) rozhodnutím správcu dane,

b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo

c) zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie, alebo na účel podľa § 157b.

36. Predmetom preskúmvacieho konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 2.319,- € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2019. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal. Rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP).

37. Podľa žalobcom uplatnených námietok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného (v spojení s rozhodnutím správcu dane) spočíva v nesprávnom právnom posúdení veci a nedostatočne zistenom skutkovom stave, v nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného a v podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

38. Správny súd považuje predovšetkým za potrebné poukázať na to, že pokiaľ žalobca v časti A/ správnej žaloby, v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie veci a nedostatočne zistený skutkový stav, uvádzal všeobecné námietky, resp. tvrdenia o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, takto

uplatnené námietky neumožňujú uskutočniť súdny prieskum zákonnosti preskúmaných rozhodnutí, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd pri prieskume limitovaný a súčasne vedený. Správny súd nemá oprávnenie za žalobcu dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia vyhľadávať, ani v žalobe všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu alebo odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia za žalobcu konkretizovať. Žalobcom v žalobe uvedené všeobecne formulované a nekonkrétne žalobné námietky, ktoré z tohto dôvodu možno považovať len za vyjadrenie všeobecného nesúhlasu žalobcu s rozhodnutím žalovaného, resp. správcu dane, resp. s hodnotením vecí orgánom verejnej správy, bránia tomu, aby správny súd na ich základe konštatoval nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Žalobca v správnej žalobe v rámci tejto uplatnenej námietky poukázal na odôvodnenie rozhodnutí správcu dane i žalovaného, v ktorých orgány verejnej správy uviedli, že u žalobcu neboli splnené podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH a to aj napriek tomu, že žalobca predložil faktúry na dopravné služby, služby GDPR, služby spracovania reklamných letákov, služieb spracovania loga a reklamných spotov a prepravných služieb a k nim doložil úhrady a potvrdenie reálneho dodania služieb bolo podľa žalobcu zdokumentované obraznými ukážkami reklamných letákov, ako aj svedeckými výpoveďami. Žalobca s takýmto tvrdením nesúhlasil a mal za to, že správca dane i žalovaný nesprávne právne celú situáciu vyhodnotili a posúdili, čo podľa žalobcu malo za následok nesprávne rozhodnutie o vyrubení dane. Takto formulované žalobné body predstavujú len vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s hodnotením správcu dane i žalovaného, resp. predstavujú vlastné hodnotenie dôkazov žalobcom. Pokiaľ žalobca v žalobe poukázal na predmet svojej podnikateľskej činnosti a uviedol, že požiadal spoločnosť Tangerine s.r.o. (GLX Piešťany s.r.o.) o propagovanie svojej činnosti natlačením a distribuovaním letákov, prostredníctvom reklamných spotov pre internetové portály a grafickým spracovaním loga, ďalej že si objednal konzultácie GDPR a prekládku tovaru, uviedol tak len dôvody, pre ktoré si u deklarovaného dodávateľa Tangerine s.r.o. (resp. GLX s.r.o., uvedeného na faktúrach), objednal požadované služby. Skutočnosť, že takéto služby sú pre žalobcu potrebné, resp. oprávnené z hľadiska ich použitia na budúce dodávky tovarov a služieb, však nebola správcom dane ani žalovaným spochybnená, t.j. nebola sporná, a preto nie je zrejmé, aký vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia mohla mať námietka žalobcu, že na túto skutočnosť orgány verejnej správy neprihliadli. Obdobne, pokiaľ žalobca poukázal na to, že sa aktívne podieľal na preukazovaní obchodov (predložením faktúr, reklamných letákov, dokumentov v súvislosti s GDPR /žalobcom tvrdené doloženie dokumentu o spracovaní loga a reklamného spotu z administratívneho spisu predloženého správne súdu orgánom verejnej správy nevyplýva/, ďalej oznámením evidenčného čísla motorových vozidiel, ktoré mali v mesiaci február 2019 vykonávať prepravu, výpoveďou konateľa žalobcu a poskytnutím údajov o osobe bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa, ako aj predkladaním vyjadrení k výzvam správcu dane a k Protokolu z daňovej kontroly, účasťou na pojednávaníach a navrhnutím svedkov), správny súd uvádza, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného ani správcu dane nevyplýva, že by dôvodom pre vydanie preskúmaného rozhodnutia, v ktorom nebol žalobcovi priznaný odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie, malo byť neposkytnutie súčinnosti zo strany kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu). Sporná medzi účastníkmi konania bola skutočnosť, či predloženými (alebo navrhnutými a následne správcom dane vykonanými) dôkazmi, žalobca preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH stanovených v Zákone o DPH, t.j. či žalobca uniesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2019 (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). V tejto súvislosti k námietke žalobcu, že správca dane od žalobcu nepožadoval predloženie ďalších konkrétnych dôkazov (resp. ďalšie konkrétne požadované dôkazy neoznačil), ktoré by boli potrebné na uznanie nároku na odpočet dane a žalovaný k tomu len uviedol, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, správny súd uvádza, že z ustanovení Daňového poriadku nevyplýva pre správcu dane povinnosť označiť, resp. uviesť konkrétne dôkazy, ktoré má žalobca na preukázanie splnenia podmienok pre odpočet DPH predložiť. Neoznačenie konkrétnych dôkazov správcom dane vo vzťahu k žalobcovi preto nemá žiadny vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia alebo postupu správcu dane.

39. Žalobca v žalobe prezentoval svoje vlastné hodnotenie dôkazov (výpoveď svedka R. B., kontrolný výkaz), vyjadril nesúhlas s hodnotením dôkazov správcom dane i žalovaným a nesúhlasil so závermi správcu dane i žalovaného, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočet DPH. Mal za to, že správca dane i žalovaný založili svoje rozhodnutia na tom, že jeho dodávateľ (Tangerine s.r.o.) nepredložil správcovi dane svoje účtovníctvo, t.j. nedostatky na jeho strane pričítal žalobcovi. Tvrdil, že doložil všetky doklady, ktorými preukázal dodanie služieb (faktúra, úhrada preukázaná príjmovými dokladmi, zaúčtovanie faktúr v účtovníctve) a tiež preukázal vierohodnosť, správnosť a

pravosť predložených dôkazov (vyobrazenými letákmi, dokladmi k GDPR, uviedol čísla dopravných prostriedkov vykonávajúcich prepravu a označil svedkov), a preto mu správca dane i žalovaný nemôžu uprieť odpočet DPH. Spochybnil záver správcu dane i žalovaného, že žalobca nemohol uskutočniť prepravu vozidlami s označenými evidenčnými číslami, ktorý bol založený na neexistencii informácií v evidencii mýtného systému (odpoveď NDS a.s.), pretože podľa žalobcu existujú aj iné trasy, ktoré nie sú monitorované a bolo potvrdené, že držiteľom motorového vozidla ev. č. PN149CU je spoločnosť Tangerine s.r.o. Žalobca tvrdil, že dôkazné bremeno uniesol a správca dane svoj záver o nezvládnutí dôkazného bremena oprel len o domnienky a žiadal od žalobcu preukázať splnenie podmienok pre odpočet DPH bližšie nekonkretizovanými dôkazmi.

40. Správny súd predovšetkým považuje za potrebné poukázať na samotný účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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. Overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Nakoľko ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokazujú predmetnú činnosť (viď Rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/40/2015 z 28.09.2017).

41. Podľa Zákona o DPH odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry/faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služba boli reálne dodané a to práve osobou uvedenou na faktúre/faktúrach, tzn. že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

42. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) správny súd poukazuje súčasne na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, a preto má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov zabezpečujúcich preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Je teda plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane. Daňový subjekt je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a napokon vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 1 a 2 a § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH je takouto skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru/faktúry ako dodávateľ vystavil.

43. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu správny súd poukazuje na Rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 78/2011 z 23.02.2011, v odôvodnení ktorého sa uvádza: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočítanie DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.“ Rovnako Ústavný súd SR v Uznesení sp. zn. I.ÚS 377/2018-53 zo 14.11.2018 rozobral prenos dôkazného bremena v daňovom konaní nasledovne: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje

tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne doplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a zásady prejednacej“. Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru, či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie ÚS SR sp. zn. II.ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017). Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dôkazov, ale len pochybnosť dôvodná. Teda len taká pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (rozhodnutie NS SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo, ako i vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Je však potrebné zdôrazniť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu ziskávať dôkazy o tom, že bol uskutočnený (rozhodnutie NS SR sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018). Z hľadiska primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu a jej vyžadovania je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom EÚ. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci SC Paper Consult SRL C-101/16 zo dňa 19.10.2017, Vikingo Fővállalkozó Kft. C-610/19 zo dňa 03.09.2020). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu. Práve pre ľahkú zneužiteľnosť práva na odpočet DPH vnútroštátny zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku) (napr. rozhodnutie NS SR sp. zn. 1Sžf/10/2015 z 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 z 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 z 30.04.2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutie NS SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 z 21.04.2020, sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11.06.2019).

44. Vo vzťahu k preukázaniu prijatia zdaniteľných plnení (služieb) od deklarovaného dodávateľa Tangerine s.r.o. (GLX s.r.o.) je podstatným žalobným argumentom tvrdenie žalobcu, že vyčerpал vlastné dôkazné bremeno predložením zákonom požadovaných účtovných dokladov (faktúry, príjmové doklady preukazujúce úhrady faktúr, zaúčtovanie faktúr v účtovníctve). Podľa názoru žalobcu reálny základ prijatých zdaniteľných plnení preukázal zobrazenými letákmi, dokladmi k GDPR, uvedením čísel dopravných prostriedkov a označením svedkov, pričom z výpovede svedka - bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa R. B. podľa žalobcu vyplýva, že tento potvrdil dodanie služieb uvedených na faktúrach pre žalobcu, ako aj ich úhradu žalobcom. Žalobca tvrdil, že správca dane (ani žalovaný) na dôkazy predložené žalobcom a na výpovede svedkov neprihliadli a (takmer) výlučne na základe nedostatkov zistených u deklarovaného dodávateľa (Tangerine s.r.o.) nepriznali žalobcovi oprávnenosť odpočítania dane za tuzemské prijatie predmetných (sporných) zdaniteľných plnení (služieb). S uvedenými tvrdeniami žalobcu by bolo možné sa stotožniť za takých okolností prípadu, ak by sa vierohodnosť ním predložených listinných dôkazov (ktorú v zmysle § 24 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku žalobca preukazuje) potvrdila v rámci daňovej kontroly slúžiacej ako jeden z inštitútov správy

daní na preverovanie žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane. Odhliadnuc od toho, že dôvodom nepriznania odpočtu DPH neboli (ako to tvrdí žalobca) zistenia nedostatkov na strane deklarovaného dodávateľa (nepredloženie účtovníctva, nekontaktnosť súčasného konateľa) a ani skutočnosť, že bývalý konateľ žalobcu nevedel doložiť doklady k dodaniu služieb (z dôvodu zmeny konateľa, resp. z dôvodu predaja obchodnej spoločnosti). Avšak z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí bezpochybná verifikácia deklarovaných zdaniteľných plnení nevyplýva, a to minimálne v jednej podstatnej a obligatórnej hmotnoprávnej podmienke potrebnej pre priznanie uplatneného nároku na odpočet dane uplatnenej na vstupe, a síce v osobe deklarovaného dodávateľa predmetných služieb, t.j. obchodnej spoločnosti Tangerine s.r.o. (GLX s.r.o.). Preverovaním vykonaným správcom dane sa dodanie predmetných deklarovaných služieb nepotvrdilo.

45. Pokiaľ žalobca poukazoval na reálny základ deklarovaných zdaniteľných plnení (ktorý mal byť podľa žalobcu preukázaný o.i. výpoveďami svedkov), správny súd poukazuje na to, že výpoveď svedka R. B. (bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa) nekorešponduje v podstatných okolnostiach s výpoveďou konateľa žalobcu:

a) existujú rozpory v otázke vykonania prepravy a manipulácie tovarov, pričom žalobca tvrdil, že bola vykonaná jedna preprava v súvislosti s prekládkou náhradného dielu (pri ktorom navyše nepreukázal, kedy a od ktorého subjektu ho mal nadobudnúť), svedok p. B. tvrdil, že išlo o 3 prepravy (nešpecifikovaného tovaru - balíkov), pričom prvú prepravu mal vykonať on osobne (nepredložil o tom žiadny dôkaz), druhú prepravu mala vykonať bývalá zamestnankyňa p. K. (táto vo výpovedi nepotvrdila vykonanie uvedenej prepravy) a tretiu prepravu mal vykonať p. T. (ktorý neuviedol žiadne konkrétne údaje o preprave, ani nepredložil žiadne dôkazy). Z výpovede konateľa žalobcu, ani z ním predložených dokladov nie sú vôbec zrejmé dátumy, v ktorých sa predmetná preprava mala vykonávať. Samotné označenie evidenčných čísel motorových vozidiel žalobcom, ktorými mala byť vykonaná deklarovaná preprava/prepravy, nepostačuje samé o sebe na preukázanie tvrdenia žalobcu, že preprava bola týmito označenými vozidlami aj skutočne pre žalobcu vykonaná. Vykonanie prepravy/prepráv, ani trasy pohybu deklarovaných motorových vozidiel zodpovedajúce deklarovaným zdaniteľným plneniam, sa v relevantnom čase (február 2019) prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. nepotvrdili, keď v elektronickom mýtnom systéme NDS a.s. neexistuje záznam o pohybe ani jedného z dvoch žalobcom označených vozidiel, ani prejazd týchto vozidiel kontrolnými bránami na deklarovanej trase. Navyše žalobca ani netvrdil a ani nepreukázal, že predmetné motorové vozidlá vykonávali prepravu/prepravy po inej zvolenej trase. Taktiež skutočnosť, že spoločnosť Tangerine s.r.o. je držiteľom motorového vozidla ev. č. PN149CU, nie je sama o sebe dôkazom o vykonaní deklarovanej prepravy/prepráv v kontrolovanom zdaňovacom období (február 2019) týmto motorovým vozidlom pre žalobcu. Žalobca nepreukázal žiadnymi relevantnými dokladmi vykonanie prepravy, ani ním tvrdené vykonávanie prepravy bývalým konateľom žalobcu p. B. v súvislosti s „distribúvaním letákov“ v kontrolovanom zdaňovacom období, svedok p. B. vo výpovedi túto skutočnosť neuviedol, t.j. ani nepotvrdil.

b) existujú rozpory v otázke predmetu poskytnutia služby - „konzultácií GDPR“, keď konateľ žalobcu uviedol, že konzultácie s dodávateľom zabezpečovala zamestnankyňa žalobcu T. C. (manželka konateľa) a malo ísť o „usmernenie a dodržiavanie legislatívnych zmien“, pričom svedok p. B. (bývalý konateľ dodávateľa) uviedol, že bol oslovený T. C., aby „na základe svojich skúseností poskytol konzultácie, ako obsluhovať kamerový systém“. Správny súd len pre úplnosť uvádza, že ako „výstup“ z predmetných konzultácií bolo žalobcom v priebehu daňovej kontroly predložené tlačivo „Oznámenie a súhlas so spracovaním osobných údajov“, z ktorého nie je zrejmé, kedy, kto a pre koho predmetné tlačivo vyhotovil, ako aj „Analýza nedostatkov...“ všeobecného charakteru, bez dátumu vyhotovenia, bez uvedenia subjektu, ktorý analýzu vyhotovil a subjektu, pre ktorý bola uvedená analýza vyhotovená. Pokiaľ žalobca reálnosť prijatých služieb od deklarovaného dodávateľa spočívajúcich vo vyhotovení reklamných letákov preukazoval predložením reklamného letáku (jedna vzorka) správny súd uvádza, že z predmetného reklamného letáku nie je zrejmé, kto ho vyhotovil a kedy, doklady o (vo faktúre) deklarovanom počte vyhotovených letákov neboli predložené, dodací list k predmetnej faktúre nie je potvrdený odberateľom a tieto skutočnosti neboli potvrdené ani preverovaním vykonaným správcom dane (výsluch bývalého konateľa dodávateľa Tangerine s.r.o., ktorý vo výpovedi uviedol, že letáky nevyrobil, výroba a spracovanie letákov bola riešená subdodávateľsky, pričom nevedel uviesť názov subdodávateľa, ani bližšie okolnosti týkajúce sa tejto zákazky, nepredložil žiadne overiteľné doklady a nepotvrdil ani tvrdenie konateľa žalobcu, že mal letáky distribuovať osobne po Slovensku). Obdobne žalobca okrem faktúry, objednávky a dodacieho listu (so všeobecnými údajmi o „grafickom spracovaní loga a reklamných spotov pre internetové portály“, pričom dodací list nebol potvrdený odberateľom) nepredložil správcovi dane žiadne verifikovateľné doklady o realizovaní dodania deklarovaných služieb

a ani preverovaním správcu dane sa nepotvrdili žalobcove tvrdenia o realizácii týchto dodávok - služieb, pričom vo výpovedi bývalý konateľ dodávateľa R. B. síce potvrdil, že pre žalobcu zabezpečil subdodávateľsky grafické spracovanie loga a reklamných spotov, avšak nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti, neoznačil meno subdodávateľa, nepredložil žiadne doklady. Správny súd k tomu uvádza, že žalobcom predložené doklady a výpovede svedkov boli správcom dane (i žalovaným) vyhodnotené v súlade s ich obsahom a v súlade so zásadami logického uvažovania.

46. Tak, ako už bolo vyššie uvedené, preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet DPH je zaťažený daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou alebo inými dokladmi), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet uznaný. Je možné súhlasiť so žalobcom, že dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, má svoje pravidlá. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom. V preskúvanom prípade správca dane nadobudol na základe vykonaných dôkazov (tak ako bolo vyššie uvedené) dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia tak, ako to deklaroval žalobca, a preto vyzval daňový subjekt (žalobcu) na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň preniesol dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane. Z administratívneho spisu totiž vyplýva, že správca dane podaním zo dňa 18.12.2019 (doručeným žalobcovi 08.01.2020) oznámil žalobcovi zistené skutočnosti v priebehu daňovej kontroly a uviedol, že na základe týchto zistení nadobudol pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených na kontrolovaných faktúrach a v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzval žalobcu na riadne preukázanie pravdivosti údajov uvedených na faktúrach. Následne aj výzvou zo 07.02.2020 (doručenou žalobcovi 24.02.2020) vyzval žalobcu, aby v stanovenej lehote predložil dôkazy preukazujúce pravdivosť údajov uvedených v predložených dokladoch k výkonu daňovej kontroly. Žalobca na tieto výzvy správcovi dane žiadne doklady nepredložil. Správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie výsluchom žalobcom navrhnutých svedkov. Ani dokazovanie neodstránilo pochybnosti správcu dane, čo znamená, že nedošlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Skutočnosť, že tvrdenia žalobcu a svedka p. B. (bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa) nebolo možné overiť v účtovnej evidencii dodávateľa žalobcu, nemožno počítať na vrub správcu dane. Daňové orgány v rámci správy daní len preverujú správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, prípadne uplatnených nárokov na odpočet dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali. Rovnako, ak v danom prípade bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom, nie je potrebné preukazovanie vedomostí žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva, keďže práve ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH. Ani s využitím relevantných procesných inštitútov správy daní sa správcovi dane nepodarilo verifikovať tvrdenia žalobcu a bezúspešná bola aj snaha preveriť deklarované zdaniteľné plnenia v účtovníctve deklarovaného dodávateľa (Tangerine s.r.o.), vzhľadom na deklarovaný predaj tejto obchodnej spoločnosti a nekontaktnosť nového konateľa (cudzieho štátneho príslušníka - občana Litvy). Správny súd vyhodnotenie získaných dôkazov a zisteného skutkového stavu správcom dane v ich vzájomných súvislostiach pre účely posúdenia existencie zákonných podmienok na odpočet dane za prijaté sporné zdaniteľné plnenia (služby) vyhodnotil ako logické a správne, nevybočujúce z medzí správnej úvahy. Žalobca počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa Tangerine s.r.o. (GLX s.r.o.), čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 Zákona o DPH. Správny súd preto považuje za zákonný záver správcu dane i žalovaného o nepriznaní nároku na

odpočet DPH žalobcovi vo vzťahu k deklaroványm sporným plneniam. Nebolo preto zistené (žalobcom namietané) nesprávne právne posúdenie veci v dôsledku nedostatočne zisteného skutkového stavu zo strany správcu dane, resp. žalovaného. Pokiaľ žalobca v žalobe v rámci uplatnenej námietky nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočne zisteného skutkového stavu namietal, že správca dane i žalovaný mali pri zisťovaní skutkového stavu brať do úvahy argumenty aj v prospech žalobcu, a to v zmysle základných pravidiel Správneho poriadku ustanovených v § 3 ods. 5 prvá veta, a teda mali primerane aplikovať Správny poriadok, správny súd uvádza, že táto námietka je nedôvodná, pretože v zmysle § 163 Daňového poriadku sa na daňové konanie ustanovenia Správneho poriadku nevzťahujú. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd vyššie uvedené námietky žalobcu vyhodnotil ako nedôvodné.

47. Žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného je nedostatočne odôvodnené, pretože žalovaný sa nevenoval odpovediam na niektoré závažné otázky žalobcu uvedené v odvolaní. Argumentoval, že „rozhodnutie (vo všeobecnosti) by malo odzrkadľovať, akým spôsobom dospel orgán verejnej správy k výroku, aké podklady na rozhodnutie použil a prečo, ďalej že odôvodnenie by malo byť zhrnutím obsahu administratívneho spisu a postupu, ktorý orgán verejnej správy doviedol k vydaniu konkrétneho rozhodnutia, mali by tam byť dôvody, prečo orgán verejnej správy použil na vydanie rozhodnutia tie podklady, ktoré použil, ako ich dal do logických vzájomných súvislostí, ako sa vyrovnal so skutočnosťami, ktoré sú v administratívnom spise uvedené, avšak ktoré na rozhodnutie nepoužil.“ Z takto všeobecne formulovanej žalobnej námietky, v ktorej žalobca v podstate prezentoval svoju predstavu o náležitostiach rozhodnutia orgánu verejnej správy (a jeho odôvodnenia) nemožno vyvodiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti. Z ust. § 63 Daňového poriadku vyplýva, že rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon, alebo osobitný predpis neustanovuje inak (§ 63 ods. 2 Daňového poriadku), pričom v odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie, alebo ktorého odôvodnenie nie je dostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutie, ktoré obsahuje také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Namietané porušenie nedostatku náležitosti rozhodnutia žalovaného by teda vo svojich dôsledkoch mohlo znamenať vadu nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, čo však v správnej žalobe (tak, ako už bolo vyššie uvedené, keď žalobca formuloval svoju predstavu o náležitostiach odôvodnenia rozhodnutia žalovaného odlišne od náležitostí rozhodnutia ustanovených v § 63 ods. 5 Daňového poriadku) bližšie nekonkretizoval. Rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru: „... za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok, ktorý je vnútorne rozporuplný. Pod pojem spadajú aj prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, čo odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zaviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť... Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale i to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom, alebo prípady, keď nie je zrejmé, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané.“ Preskúmané napadnuté rozhodnutie žalovaného (ani rozhodnutie správcu dane) takými vadami netrpí, pretože obsahuje zákonom stanovené náležitosti. V odôvodnení rozhodnutia žalovaného sa uvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov (vrátane označenia týchto dôkazov a ich vyhodnotenia) a použitie právnych predpisov, podľa ktorých žalovaný rozhodol, a preto je v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Všeobecná námietka žalobcu, že žalovaný sa nevenoval odpovediam na niektoré závažné otázky žalobcu uvedené v odvolaní, je jednak nekonkrétne a jednak nemá oporu v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný uviedol,

ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a skutočnosť, že žalobca s takýmto vysporiadaním žalovaného nesúhlasí, nespôsobuje sama o sebe jeho nezákonnosť (z dôvodu jeho nezrozumiteľnosti alebo nedostatku dôvodov). Pokiaľ žalobca čiastočne v žalobe konkretizoval, že žalovaný sa tvrdeniu žalobcu, že „v rámci daňového konania bol zaťažovaný neprimeraným dôkazným bremenom a otázke dôkazného bremena venoval len povrchne a stroho“, správny súd uvádza, že táto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného, keďže žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia dostatočným spôsobom vyjadril k otázke dôkazného bremena i povinnosti žalobcu preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a to s poukazom na § 24 Daňového poriadku a na judikatúru Najvyššieho súdu SR, ako aj k tvrdeniu žalobcu o predložení všetkých dôkazov, ktorými preukazoval oprávnenosť odpočtu DPH v kontrolovanom zdaňovacom období. Správny súd v tejto súvislosti pre úplnosť uvádza, že správca dane nemá povinnosť žalobcovi označovať konkrétne dôkazy, ktorými má preukazovať splnenie podmienok pre uplatnený odpočet DPH, správca dane má v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku povinnosť pri vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu tieto pochybnosti a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal, čo správca dane urobil prostredníctvom výzvy zo dňa 18.12.2019 (doručenej žalobcovi 08.01.2020) a výzvy zo dňa 07.02.2020 (doručenej žalobcovi 24.02.2020). Nestotožnenie sa žalobcu so spôsobom vysporiadania sa žalovaného s uvedenou námietkou žalobcu v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia si nemožno zamieňať s nezrozumiteľnosťou alebo nedostatkom dôvodov. Takáto námietka tak predstavuje len vyslovenie nesúhlasu žalobcu s vysporiadaním sa žalovaného s jeho odvolacou námietkou. Obdobne pokiaľ žalobca v žalobe konkrétne namietal, že žalobca sa nedostatočne zaoberal námietkou žalobcu o porušení ustanovení Daňového poriadku pri nedodržaní lehoty pri doručovaní Oznámenia o začatí daňovej kontroly, takto formulovaná námietka predstavuje len vyjadrenie nesúhlasu žalobcu so spôsobom, akým sa žalovaný s touto odvolacou námietkou vysporiadal. Takéto vyslovenie nesúhlasu však samé o sebe nemá za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia z dôvodu nesprekúmateľnosti. Správny súd z vyššie uvedených dôvodov námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť, arbitrárnosť a nedostatok dôvodov považoval za nedôvodnú.

48. Žalobca v žalobe napokon namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Za takéto porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy považoval žalobca skutočnosť, že daňová kontrola sa podľa správca dane začala na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09.05.2019, v ktorom bol uvedený termín začatia daňovej kontroly dňa 20.05.2019, avšak Oznámenie o začatí daňovej kontroly bolo žalobcovi doručené až dňa 22.05.2019. Daňová kontrola bola podľa tvrdenia žalobcu začatá v rozpore s § 46 ods. 1 Daňového poriadku a postup správca dane v daňovej kontrole považoval za rozporný s § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, pretože mu malo byť upreté právo na zmenu termínu daňovej kontroly. Túto námietku správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Skutočnosť, že žalobca prevzal Oznámenie o začatí daňovej kontroly neskôr (dňa 22.05.2019), ako bol v Oznámení o daňovej kontrole zo dňa 09.05.2019 správcom dane určený termín začatia daňovej kontroly (dňom 20.05.2019), nespôsobuje nezákonnosť jej začatia, resp. nie je možné konštatovať, že daňová kontrola bola začatá v rozpore so zákonom. Z ust. § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správca dane o daňovej kontrole a z ust. § 46 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spisovania zápisnice o začatí daňovej kontroly, alebo v deň uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že podľa Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09.05.2019 správca dane oznámil žalobcovi začatie daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2019 a v predmetnom Oznámení bol určený deň začatia daňovej kontroly 20.05.2019 (pre úplnosť správny súd uvádza, že po doručení Dodatočného daňového priznania žalobcom za zdaňovacie obdobie február 2019 podľa Úradného záznamu vyhotoveného správcom dane dňa 10.06.2019 došlo ku zmene typu daňovej kontroly na daňovú kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie DPH alebo jej časti za zdaňovacie obdobie február 2019). Vyhotoveniu predmetného Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09.05.2019 predchádzal telefonický rozhovor zamestnankyne správca dane s konateľom žalobcu zo dňa 07.05.2019, o obsahu ktorého bol vyhotovený Úradný záznam dňa 09.05.2019. Z predmetného Úradného záznamu vyplýva, že správca dane sa so žalobcom telefonicky dohodol na termíne začatia daňovej kontroly na deň 20.05.2019 (ako aj na mieste výkonu daňovej kontroly). Z uvedeného logicky

vyplýva, že vzájomne dohodnutý termín 20.05.2019 (i miesto) začatia daňovej kontroly žalobcovi vyhovoval a nemal, resp. neuviedol dôvody, pre ktoré by tomu tak nebolo. Žalobca v správnej žalobe (ani v administratívnom konaní) nespochybnil obsah ani pravdivosť predmetného Úradného záznamu. Z obsahu predmetného Oznámenia o daňovej kontrole je zrejmé, že obsahovalo všetky zákonom stanovené náležitosti podľa § 46 ods. 1 resp. ods. 2 Daňového poriadku, okrem iného deň začatia daňovej kontroly (20.05.2019). Predmetné Oznámenie zo dňa 09.05.2019 bolo žalobcovi doručované na adresu (sídla) žalobcu, pričom z doručienky nachádzajúcej sa v administratívnom spise vyplýva, že prvý krát bol vykonaný neúspešný pokus o doručenie zásielky dňa 14.05.2019, dňa 15.05.2019 bolo neúspešne vykonané aj opakované doručenie zásielky a dňa 15.05.2019 bola zásielka uložená na pošte. Žalobca predmetnú zásielku prevzal dňa 22.05.2019. Začatie daňovej kontroly (podľa § 46 ods. 1 a 2 Daňového poriadku) nie je podmienené doručením oznámenia daňovému subjektu. Z uvedeného dôvodu daňová kontrola u žalobcu začala dňa 20.05.2019, t.j. v deň uvedený v Oznámení o daňovej kontrole zo dňa 09.05.2019 ako deň začatia daňovej kontroly, t.j. v súlade so zákonom. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol oboznámený s dňom začatia daňovej kontroly, a to tak písomne (doručením Oznámenia), ako aj telefonicky (počas telefonického hovoru vykonaného dňa 07.05.2019, kedy bol termín začatia daňovej kontroly po vzájomnej dohode zamestnankyne správcu dane s konateľom žalobcu dohodnutý a vzájomne odsúhlasený), a preto žalobca nemohol v žalobe dôvodne namietat, že mu bolo upreté právo na zmenu termínu začatia daňovej kontroly. Žalobca napokon v žalobe ani nenamietal, a teda táto skutočnosť medzi účastníkmi konania ani nebola sporná, že konateľ žalobcu si so zamestnankyňou správcu dane telefonicky dňa 07.05.2019 vzájomne odsúhlasili (dohodli) termín začatia daňovej kontroly u žalobcu na deň 20.05.2019, ktorý postup bol súladný s § 3 ods. 2 Daňového poriadku (zásada súčinnosti). Tak, ako už bolo vyššie uvedené, predmetná daňová kontrola u žalobcu bola začatá v súlade s § 46 ods. 1, 2 Daňového poriadku dňom 20.05.2019, t. j. v deň uvedený ako termín začatia daňovej kontroly v Oznámení o daňovej kontrole zo dňa 09.05.2019. Správny súd súčasne poukazuje na to, že zo Zápisnice vyhotovenej dňa 31.05.2019 (ktorá je súčasťou administratívneho spisu) vyplýva, že dňa 31.05.2019 žalobca odovzdal správcovi dane požadované doklady k predmetnej daňovej kontrole, pričom žalobca v predmetnej Zápisnici nenamietal, že Oznámenie o začatí daňovej kontroly mu bolo doručené až dňa 22.05.2019, v Zápisnici (a ani v správnej žalobe) žalobca neuviedol ani žiadne konkrétne dôvody pre zmenu termínu na začatie daňovej kontroly, netvrdil ani, že takéto dôvody existovali. Aj s prihliadnutím na uvedené nie je možné dospieť k záveru, že žalobcovi bolo upreté právo na zmenu termínu začatia daňovej kontroly. Doručením Oznámenia o začatí daňovej kontroly dňa 22.05.2019, t.j. po dni, ktorý bol v predmetnom Oznámení určený ako deň začatia daňovej kontroly (20.05.2019), nemohlo v preskúvanom prípade dôjsť k zásahu do práv žalobcu.

49. Správny súd len pre úplnosť, v rámci vysporiadania sa s námietkou žalobcu týkajúcou sa porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy opakovane (viď bod 46 tohto rozsudku) uvádza, že pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane mal v tomto prípade primerane postupovať podľa Správneho poriadku (konkrétne podľa § 3 ods. 5), že v zmysle § 163 Daňového poriadku sa na daňové konanie nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní (zák. č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov).

50. Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného (v spojení s rozhodnutím správcu dane) i postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, z dôvodov nezákonnosti uplatnených žalobcom v podanej správnej žalobe, vzhľadom na vyššie uvedené časti tohto rozsudku dospel k záveru, že žaloba nebola dôvodná, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

51. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario, podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. V preskúvanom prípade žalobca v konaní úspešný nebol, a preto mu správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal.

52. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).
- Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.