

Súd: Krajský súd Žilina
Spisová značka: 30S/184/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200407
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 01. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Jančárová
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2023:5022200407.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Jančárovej a členov senátu JUDr. Jozefa Šuleka a Mgr. Denisy Slivovej, v právnej veci žalobcu: THERMASTAV s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, právne zast.: Advokátskou kanceláriou JUDr. Ladislav Janči, s.r.o., so sídlom Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 862 304, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100666666/2018 zo dňa 05.04.2018, takto

rozhodol:

Krajský súd v Žiline žalobu **z a m i e t a**.
Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 102278181/2017 zo dňa 31.10.2017 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok) rozdiel dane 11 576 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013. Daň vyrubená daňovým priznaním bola 1 863,80 €, vlastná daňová povinnosť zistená správcom dane 13 439,80 € a rozdiel dane je 11 576,00 €. V odôvodnení správca dane uviedol, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2013 začala podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku dňa 21.12.2015, t. j. v deň uvedený v oznámení zo dňa 20.11.2015. Daňová kontrola bola ukončená podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku dňom doručenia Protokolu č. 100002201/2017 zo dňa 02.01.2017. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku začalo vyrubovacie konanie. Protokol bol daňovému subjektu doručený dňa 05.01.2017 s výzvou zo dňa 02.01.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Daňový subjekt podal dňa 25.01.2017 Vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly č. 100002201/2017 zo dňa 02.01.2017 v zákonom stanovenej lehote, následne dňa 10.07.2017 podal návrh na doplnenie dokazovania, pričom správca dane prerokoval predložené pripomienky s daňovým subjektom na ústnom pojednávaní dňa 26.10.2017. Daňový subjekt nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie dodatočné daňové priznanie. Daňovou kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt v zdaňovacom období december 2013 si uplatnil odpočítanie okrem iného aj z faktúr vystavených spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., Textilná 2385/7, Košice - Nad Jazerom, uvedených v protokole. Ďalej správca dane v odôvodnení konštatoval, že vypočul všetkých svedkov, ktorých daňový subjekt navrhol vo vyjadrení k protokolu, ako aj v priebehu šetrenia. Boli vypočutí svedkovia z viacerých oblastí, podnikatelia (živnostníci) - N. Q., A. Q., U. B., Q., L. G. a C. W., ktorí tvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. dodávatelia daňového subjektu - U. B. a T. Q., Q., L. L. - technický dozor objednávateľa, ktorí tvrdili, že videli na stavbách pracovať T., syna konateľky T. Predsedkyne spoločenstiev - V. B., L. B. a T. P., ktoré tvrdili, že práce na ich bytovkách uskutočnil T. A. a zamestnanci stavebnín - U. P. a A. C., tvrdili, že pre stavebný materiál za daňový subjekt chodil T. A.. Všetci vypočutí svedkovia potvrdili vykonanie prác T. A., ale

nepredložili žiadne doklady preukazujúce dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.. Podnikatelia, ktorí tvrdili, že práce pre BOLF STOCK, s.r.o. vykonali, nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, neboli uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s vykonom prác. Tretie osoby ako predsedkyne spoločenstiev potvrdili vykonanie prác, ale nepredložili žiaden dôkaz, že tieto práce reálne uskutočnila práve spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., spoločenstvá mali uzatvorenú zmluvu so spoločnosťou THERMASTAV s.r.o. (daňovým subjektom). Tvrdenie zamestnancov stavební, že pre stavebný materiál chodila za spoločnosť THERMASTAV poverená osoba T. A., nepreukazuje skutočnosť, že stavebné práce uskutočnila spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. tak, ako aj tvrdenie dodávateľov U. B. a T. Q. a Q. L. (technický dozor), že videli na jednotlivých stavbách pracovať T. A. a jeho chlapov. Správca dane vypočul svedkov, ktorých navrhol daňový subjekt, preveril predložené dôkazy a má za to, že nebolo preukázané dodanie stavebných prác uvedených na sporných faktúrach spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. pre spoločnosť THERMASTAV s.r.o.. Skutočnosť, že daňový subjekt predložil faktúry od dodávateľa BOLF STOCK, s.r.o., stavebné denníky, zmluvy o dielo so spoločenstvami, faktúry od dodávateľa stavebného tovaru vystavené na odberateľa spoločnosť THERMASTAV s.r.o., dodacie listy preukazujúce prevzatie tovaru od dodávateľa stavebného tovaru vystavené na odberateľa THERMASTAV s.r.o., ktoré mali byť podpísané T. A., ako aj čestné prehlásenia, tieto všetky dokumenty nepostačujú pre zdokumentovanie a ako dôkaz dodania stavebných prác od dodávateľa BOLF STOCK, s.r.o.. Vo svetle dokazovania nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., ako aj uplatnenia si nákladov (výdavkov) v zmysle § 19 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Správca dane k uvedenému uvádza, že predložené doklady daňovým subjektom, ktorými osvedčuje dodanie služieb, a tak plní svoju dôkaznú povinnosť, sú len dôsledkom a formálnou stránkou obchodu, nie však potvrdením, že sa obchod realizoval s dodávateľom uvedeným na faktúrach. Napriek tomu, že daňový subjekt predložil uvedené doklady, rozsiahle šetrenie správcu dane preukázalo pochybnosti a o reálnom uskutočnení obchodov dodávateľom uvedeným na faktúre, z ktorej si platiteľ uplatňuje odpočítanie dane, resp. uplatnenie si nákladov. Správca dane zistil skutočnosti, ktoré spochybnili reálnosť dodania služieb dodávateľom BOLF STOCK, s.r.o. kontrolovanej spoločnosti THERMASTAV s.r.o. uvedených na sporných faktúrach, a to na základe zistení uvedených v Protokole č. 100002201/2017, ako aj ďalším šetrením vo vyrubovacom konaní. Správca dane nepoprel, že stavebné práce boli vykonané, nepopiera obchodný vzťah medzi daňovým subjektom a jednotlivými spoločenstvami, ale poprel skutočnosť, že fakturované stavebné práce vykonala subdodávateľská firma BOLF STOCK, s.r.o.. Spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. uvedená ako dodávateľ na faktúrach, okrem formálnych náležitostí potvrdzujúcich dodanie služieb, nepreukázala žiadnym spôsobom materiálnu stránku veci, t. j. kto, akým spôsobom skutočne vykonal predmetné práce. Keďže nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa podľa § 19 ods. 2, nevzniklo ani právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a na § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. u daňového subjektu, z uvedených dôvodov tiež nemohlo dôjsť k uplatneniu si nákladov z preverovaných faktúr od spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. na dani z príjmov. Správca dane po vypočutí svedkov a preskúmaní pripomienok, ktoré daňový subjekt predložil 25.01.2017 a 10.07.2017, zotrval teda na odôvodnení kontrolných zistení uvedených v protokole z dôvodu, že skutkový stav predmetného kontrolného zistenia bol vo vyrubovacom konaní dostatočne preukázaný a kontrolné zistenie je správcom dane odôvodnené v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z., ako aj zákonom č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

2. Na základe odvolania žalobcu vo veci rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím č. 100666666/2018 zo dňa 05.04.2018 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení okrem iného uviedol, že správca dane zistil v potrebnom rozsahu skutkový stav, vykonal rozsiahle dokazovanie a mal k dispozícii všetky podklady potrebné na vydanie zákonného rozhodnutia. Keďže daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona o DPH, lebo nepreukázal, že dodané služby boli dodané platiteľom - osobou na faktúre uvedenu. Správca dane nespochybnil, že práce neboli vykonané vôbec, ale nebolo preukázané, že tieto služby vykonala osoba uvedená na predložených faktúrach. Z vykonaného dokazovania správcom dane počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vyplýva, že predmetnú službu nedodal dodávateľ uvedený na faktúre, t. j. spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.. Hlavným dôkazom, z ktorého správca dane vychádzal pri neuznaní odpočítania dane z predložených faktúr za prevedené stavebné práce, bolo zistenie, že daňovým subjektom a jeho dodávateľom nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca, že fakturované práce podľa jednotlivých faktúr boli vykonané osobou na nich uvedenou. Nebol predložený súpis vykonaných

prác, osoba oprávnená konať za dodávateľa T. nevedel uviesť mená živnostníkov, ktorí stavebné práce vykonali, nepredložil žiadnu subdodávateľskú faktúru, nakoľko na vykonanie stavebných prác nemal materiálo-technické vybavenie, nepredložil protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác, ktoré mal povinnosť podľa zmlúv o dielo bod 4 písm. b) vyhotoviť, nebola predložená ani žiadna iná dokumentácia potvrdzujúca a upresňujúca rozsah vykonaných a vyfakturovaných prác. Taktiež daňovým subjektom predložené dôkazy - čestné prehlásenia, zmluvy o dielo s odberateľmi, svedecké výpovede predajcov tovaru pre daňový subjekt nepotvrdili obchodno-právne vzťahy, na základe ktorých mala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. vykonať stavebné práce pre spoločnosť THERMASTAV s.r.o.. Vypočutí svedkovia, aj keď v niektorých prípadoch potvrdili vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., tieto nepreukázali žiadnymi písomnými dôkazmi. Daňový subjekt uhradil záväzky obchodným partnerom v prevažnej miere bezhotovostným prevodom, iba spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. bolo vyplatených 84 faktúr v hotovosti. K námietke, že správca dane nesprávne vyhodnotil výpovede svedkov, žalovaný uviedol, že k obsahu výpovedí jednotlivých svedkov sa správca dane vyjadril vo svojom rozhodnutí, pričom daňovým subjektom vytykané skutočnosti v odvolaní sú takmer identické ako v jeho vyjadrení sa k protokolu zo dňa 02.01.2017. Správca dane v konaní vypočul všetkých daňovým subjektom navrhnutých svedkov. Žalovaný vyjadril, že správca dane rozporuje skutkové tvrdenia svedkov bez opory v akomkoľvek dôkaze, považuje za irelevantné. Keďže správcou dane nebolo spochybnené vykonanie stavebných prác, avšak nebolo preukázané, že tieto boli vykonané spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., zo strany správcu dane nebolo potrebné vykonať ohliadku predmetných nehnuteľností. Správca dane mal za to, že navrhnutý svedok - zástupca spoločnosti BYP, s.r.o. by nemohol predložiť dôkazy preukazujúce dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. pre daňový subjekt, preto vypočutie zástupcu menovanej spoločnosti považoval za bezpredmetné. V súvislosti s námietkou, že daňová kontrola trvala viac ako jeden kalendárny rok, pričom aj jej prerušenie bolo účelové, žalovaný uviedol, že daňová kontrola na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2013 bola začatá dňa 21.12.2015 na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 20.11.2015, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 25.11.2015. Správca dane podal 22.09.2016 Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI), pričom rozhodnutím zo dňa 22.09.2016 bola kontrola prerušená odo dňa 12.10.2016 do dňa doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 14.11.2016 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o MVI, správca dane zaslal dňa 15.11.2016 daňovému subjektu oznámenie, že 14.11.2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2013 a na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2013 prerušila a správca dane pokračuje vo výkone kontroly začatej dňa 21.12.2015. Oznámenie bolo daňovému subjektu doručené 18.11.2016. Kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu daňovému subjektu dňa 05.01.2017. Nakoľko bola daňová kontrola prerušená v období od 12.10.2016 do 14.11.2017, v tomto období lehota výkonu daňovej kontroly neplynula, z čoho vyplýva, že správca dane neporušil ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku a vykonal daňovú kontrolu v zákonnej lehote. Postup správcu dane, keď po doručení protokolu vykonával ďalšie dokazovanie - nie daňovú kontrolu na základe vznesených námietok a predložených dôkazov, je podľa žalovaného postup zákonný a v súlade s ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný uzavrel, že daňový subjekt nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie tovaru, ktorému podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť a následne odberateľovi uvedenom na faktúre nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na základe vzniku daňovej povinnosti. Daňový subjekt napriek tomu, že správca dane mu umožnil splniť si svoju dôkaznú povinnosť, nevyvrátil dôvodné a preukázané pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní služby dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach a vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa BOLF STOCK, s.r.o.. Žalovaný sa teda stotožnil s postupom správcu dane, s jeho záverom, keď neuznal oprávnenosť odpočítania dane v zmysle uvedených ustanovení zákona o DPH.

3. Proti tomuto rozhodnutiu v zákonnej lehote podal správnu žalobu žalobca. Domáhal sa zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako i prvostupňového rozhodnutia s tým, aby mu vec bola vrátená na ďalšie konanie. Namietal, že obe rozhodnutia sú nepreskúmateľné, pričom daňový úrad nepochopiteľne hodnotil len obsah čestných prehlásení a k obsahu výpovedí svedkov, ktorí všetci úplne jednoznačne vypovedali o uskutočnení zdaniteľných plnení zo strany spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. pre spoločnosť THERMASTAV s.r.o., sa správca dane nevyjadril. Žalobca má za to, že v danej veci neexistujú žiadne rozpory vo výpovediach svedkov a jediný, kto bez opory v dôkazoch rozporuje skutkové tvrdenia svedkov, je žalovaný. Spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. bola vo vzťahu k obdobiu roka 2013 bezvadne registrovaná ako platiteľ DPH a neboli u nej poznateľné žiadne problémy. Všetky

úkony realizované v danej veci T. ako splnomocneným zástupcom BOLF STOCK, s.r.o. je podľa práva potrebné hodnotiť ako úkony danej právnickej osoby, čo žalovaný ignoroval, hoci to urobiť nemal a nemohol, nakoľko plnou mocou disponoval. Samotný obsah tohto dôkazu žalovaný ani v namietanom rozhodnutí nespochybnil a výhrady k tomu, kto plnú moc predložil, sú zmaťočné. Ak namietané rozhodnutie konštatuje, že nie je sporné, že stavebné práce vykonal T., potom de iure vedomý si obsahu plnej moci priznáva, že záver o vykonaní prác právnickou osobou, v mene ktorej konal, je nesporný. V rozhodnom období roka 2013 daná spoločnosť riadne fungovala a neexistovala žiadna indícia o tom, že by sa chcela zlúčiť s inou spoločnosťou, navyše to, že k zlúčeniu došlo po viac ako troch kalendárnych rokoch po realizácii posudzovaných obchodov, nemá žiadny dôkazný význam vo vzťahu k posúdeniu okolností, ktoré sa stali v roku 2013. Ďalej namietal, a to pokiaľ ide o záver žalovaného, že v danej veci neboli predložené samostatné protokoly o odovzdaní prác, a že je na mieste poukázať na to, že protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané a z nich vyplývalo aj to, že dielo ako celok bolo zhotovené vrátane jeho časti, ktorou bol ako subdodávateľ poverený BOLF STOCK, s.r.o., pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápismi v stavebných denníkoch, ktoré sú úplne presné. To, že neboli spísané ďalšie - duplicitné preberacie protokoly, neznamená z pohľadu posudzovanej veci úplne nič. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 5Sžf 45/2011 z 23.08.2012, v ktorom najvyšší súd okrem iného vyslovil, že pokiaľ správca dane niektorý dôkaz nevezme do úvahy, musí túto skutočnosť vo svojom rozhodnutí náležite odôvodniť. Namietal, že hodnotenie zhromaždených výpovedí vypočutých svedkov - A., N. Q., U. B., Q. L. G., C. W., ktorí priamo a úplne jednoznačne potvrdili, že robili pre BOLF STOCK, s.r.o. na zákazkách realizovaných pre THERMASTAV s.r.o., ako nedostatočné len preto, že tieto osoby nepredložili daňové doklady od spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., je úplne nenáležité. Žalovaný nevzal do úvahy úplne jednoznačné výpovede týchto svedkov, pričom to nijako neodôvodnil a nevysvetlil, prečo ich výpovede z obsahovej stránky nie sú relevantné, hoci vypovedajú zhodne a zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonal BOLF STOCK, s.r.o., pre ktorú pracovali. Len preto, že menovaní uzatvorili ústne zmluvy o dielo so spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a z obavy, že im nebude zaplatené, nevystavili príslušné daňové doklady pre BOLF STOCK, s.r.o., pričom jednotlivo potvrdili vykonanie časti tých stavebných prác, ktoré potom fakturoval BOLF STOCK, s.r.o. THERMASTAVU s.r.o.. Žalobca sa domnieva, že žalovaný si nesplnil povinnosť dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné k účelu správy daní boli zistené čo najúplnejšie (§ 24 ods. 2 DP). Namietal tiež, že v danej veci nebol k veci vypočutý zástupca spoločnosti BYP, s.r.o. a od tejto spoločnosti neboli vyžiadané navrhované daňové doklady preukazujúce, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. vykonávala v sledovanom období aj stavebné práce pre iných odberateľov, a taktiež neboli získané navrhované dôkazy k spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., ktoré by preukazovali, či sa voči nej vedie trestné alebo daňové konanie a ak áno, s akým výsledkom. Tieto skutočnosti sú rozhodne dôležité pre posúdenie danej veci a daňový úrad ich odmietol vykonať bez bližšieho zdôvodnenia, rovnako ako odmietol vypočúť k veci druhého konateľa žalobcu L.. Podľa žalobcu nebola dôsledne uplatnená zásada zákonnosti daňového konania a hodnotenie doteraz získaných dôkazov nebolo realizované v intenciách § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Namietal, že k zdaniteľnému plneniu reálne došlo, dané plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektmi registrovanými k DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu. Tiež poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie, alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Namietal tiež, že v danej veci žalobca nepredložil len faktúru ako dôkaz o realizovaní zdaniteľných plnení, ale aj súbor na seba jednotlivo nadväzujúcich dôkazov, ktoré preukazujú dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., čím si žalobca splnil svoje povinnosti preukázať reálne uskutočnenie obchodov a uniesť dôkazné bremeno týchto svojich tvrdení. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je navyše preukázané vystavenými daňovými dokladmi, ktorým nie je možné vytknúť žiadne pochybenie, ako aj dodanými stavebnými denníkmi. Poukázal pritom na výpovede konateľky BOLF STOCK, s.r.o. T. A., ktorá potvrdila, že spoločnosť vykonávala stavebné práce, ktoré zabezpečoval jej syn T. A., a tento svedok potvrdil, že všetky práce boli vykonané a riadne dodané a zaplatené. O zaplatení jednotlivých faktúr svedčia aj vystavené príjmové pokladničné doklady, ktoré sú legitímnym daňovým dokladom opätovne spíňajúcim všetky náležitosti. Na každej z vystavených faktúr je uvedené, na základe ktorej zmluvy o dielo bola vystavená a rovnako tak je v nej uvedený rozsah stavebnej činnosti, ktorý sa fakturuje. Žalobca tiež namietal, že daňová kontrola bola začatá už 21.12.2015, posledný z úkonov bol realizovaný 26.10.2017.

Daňová kontrola trvala viac ako jeden kalendárny rok, pričom protokol z daňovej kontroly bol doručený až 04.01.2017. Prerušenie daňovej kontroly bolo účelové, dôvody prerušenia konania sa netýkali predmetu napádaného rozhodnutia a aj v čase prerušenia konania bolo možné vykonávať dôkazy, ktoré žalobca navrhoval už predtým, a ktoré boli vykonávané až po doručení protokolu. Podľa žalobcu v rámci konania o podanom odvolaní neboli nadriadeným orgánom vady prvostupňového rozhodnutia odstránené a nebolo realizované ústne pojednávanie. Dôvody na zrušenie oboch vydaných rozhodnutí podľa žalobcu spočívajú v dôvodoch uvedených § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a f) Správneho súdneho poriadku.

4. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 10.01.2019. Zotrval na skutkových zisteniach a právnom posúdení veci, ako uviedol v napadnutom rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobcom vytýkané skutočnosti v odvolaní a v žalobe sú takmer identické ako v jeho vyjadrení sa k Protokolu č. 100002201/2017 zo dňa 02.01.2017. V súvislosti s poukazovaním na rozsudky ESD C-354/03, C-355/03 a C-484/03 žalovaný uviedol, že správca dane vykonaným dokazovaním v daňovej kontrole preveroval okolnosti, za ktorých mal byť obchod realizovaný, t. j. okolnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že dodávateľ uvedený na faktúrach mohol, resp. nemohol fakturované dodávky skutočne dodať. Správca dane nemôže posudzovať a zisťovať, či bolo spáchané podvodné konanie, táto činnosť prináleží orgánom činným v trestnom konaní. Správca dane nepreukazuje úmysel a vedomosť o podvodnom konaní, žiadne ustanovenie Daňového poriadku to neustanovuje. Avšak okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Pokiaľ sa teda žalobca odvoláva na judikatúru Súdného dvora a vnútroštátne predpisy, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňových transakcií má prvky týchto právnych noriem. Nestačí len všeobecne uvádzať niektoré právne závery rozsudkov. Rovnako sa to týka aj poukazovania na porušovanie vnútroštátnych právnych predpisov. Na takéto generalizované tvrdenia odvolávajúceho sa nie je možné prihliadať. Podľa žalovaného žalobné námietky žalobcu sú nedôvodné, a preto žalobu navrhol ako nedôvodnú zamietnuť a žalobcovi náhradu súdnych trov a trov vlastného zastúpenia nepriznať.

5. Žalobca podaním zo dňa 24.06.2019 predložil správne mu súdu ako ďalší dôkaz kópiu uznesenia vyšetrovateľa KR PZ Žilina sp. zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018 zo dňa 27.02.2019, ktoré podľa jeho názoru potvrdzuje relevantnosť ním vyslovených názorov v správnej žalobe, nakoľko aj vyšetrovateľ po vykonanom vyšetrovaní nezistil dôvod na trestné stíhanie zástupcov spoločnosti THERMASTAV s.r.o., pretože z vykonaného dokazovania v trestnom konaní vyplynulo, že posudzované stavebné práce vykonala firma BOLF STOCK, s.r.o. a nezistil žiadny dôkaz, z ktorého by bolo možné dovodiť, že tieto práce uvedená stavebná firma nevykonala.

6. Vo veci Krajský súd v Žiline rozhodol rozsudkom sp. zn. 30S/72/2018-173 zo dňa 19.11.2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/72/2018-213 zo dňa 03.03.2020, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. k. 100666666/2018 zo dňa 05.04.2018 podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP, pretože zistenie skutkového stavu orgánu verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa názoru správneho súdu žalovaný sa nezaoberal odvolacími námietkami žalobcu v dostatočnom rozsahu na to, aby bolo možné bez ďalšieho označiť za neopodstatnené. Žalovaný podľa správneho súdu v podstate len zopakoval skutkové zistenia a právne závery správcu dane bez toho, aby zákonne konformným spôsobom vyvrátil argumenty žalobcu a vysporiadal sa s nimi.

Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. Na základe kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/75/2020 zo dňa 25.05.2022 postupom podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. V odôvodnení rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky okrem iného uviedol, že žalobcom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie dostatočne nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie október 2013 skutočne došlo tak, ako to žalobca deklaroval, a preto žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH. Kasačný súd sa v súvislosti s týmto záverom stotožnil s právnym záverom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedeným v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/32/2020 zo dňa 01.06.2021, pričom odkázal na body 57. až 61. jeho odôvodnenia a konštatoval, že žalobca počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil relevantné dokumenty, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, pričom mohlo ísť napríklad o subdodávateľskú faktúru či o protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných

prác. Zároveň konštatoval, že pochybnosti finančných orgánov o realnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK žalobcovi predstavovali relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH. Krajskému súdu uložil, aby vec opätovne prejednal a rozhodol, pričom bude postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu.

7. Po určení termínu súdneho pojednávania žalobca dňa 09.01.2023 predložil ako nový dôkaz rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021, právoplatný a vykonateľný toho istého dňa s tým, že predmetné rozhodnutie súdu na základe dokazovania vykonaného v rámci trestného konania konštatuje, jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností, spôsobom neumožňujúcim iným súdom odchyliť sa od skutkových záverov daného súdneho rozhodnutia, že všetky zdaniteľné plnenia posudzované v rámci namietaného daňového konania posudzovaného v danej právnej veci, boli riadne vykonané a dodané pre spoločnosť žalobcu - THERMASTAV s.r.o. spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. Podľa názoru žalobcu označený rozsudok a výsledky trestného konania potvrdzujú relevantnosť ním vyslovených názorov v správnej žalobe, pretože z vykonaného dokazovania v trestnom konaní vyplynulo, že posudzované stavebné práce vykonávala firma BOLF STOCK s.r.o. pre žalobcu. Priamo v skutkovej vete priloženého trestného rozsudku sú uvedené všetky daňové doklady, ktoré správca dane bezdôvodne odmietol uznať ako zdaniteľné plnenie uskutočnené medzi uvedenými podnikateľskými subjektami a na základe čoho vydal namietané správne rozhodnutie, posudzované správnym súdom. Vo svetle aj tohto dôkazu je podľa názoru žalobcu v danom konaní namietané správne rozhodnutie zjavne založené na nesprávnych skutkových a právnych záveroch, a jeho základ spočívajúci v nepodloženom a v celom rozsahu vyvrátenom tvrdení daňového úradu o tom, že uvedené zdaniteľné plnenia medzi žalobcom a BOLF STOCK s.r.o. nenastali, úplne a jednoznačne v celom rozsahu vyvrátené.

8. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, viazaný právnym názorom kasačného súdu podľa § 469 SSP, opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutie v zmysle § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. (Správny súdny poriadok, SSP) v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1, § 183 SSP) a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

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

Podľa § 135 ods. 1 SSP na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

Podľa § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

Podľa § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.12.2013 (ďalej zákon o DPH) predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH ekonomickou činnosťou (ďalej len "podnikanie") sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, 1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

1) Napríklad zákon č. 36/1967 Zb. o znalcoch a tlmočníkoch v znení zákona č. 238/2000 Z.z., zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 233/1995 Z.z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti

(Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov v znení neskorších predpisov, zákon Slovenskej národnej rady č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti (Notársky poriadok) v znení neskorších predpisov, zákon č. 237/1991 Zb. o patentových zástupcoch v znení zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 90/1993 Z.z., zákon Slovenskej národnej rady č. 10/1992 Zb. o súkromných veterinárnych lekároch a o Komore veterinárnych lekárov Slovenskej republiky v znení zákona č. 337/1998 Z.z.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

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.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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

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.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia (účinnosť do 31.08.2018) 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.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku 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.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 3 ods. 7 Daňového poriadku daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

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

2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 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.

Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, 33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou 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 s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou 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.

Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku 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. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu, najneskôr však do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej správcom dane podľa prvej vety.

9. Zo spisu predloženého správcom dane správny súd zistil, že na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 20.11.2015 začala u žalobcu 21.12.2015 daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2013. Dňa 02.01.2017 bol spísaný Protokol o daňovej kontrole č. 100002201/2017. Protokol bol žalobcovi doručený 05.01.2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca podal vyjadrenie k protokolu 25.01.2017, 10.07.2017 podal návrh na doplnenie dokazovania, pripomienky so žalobcom boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 26.10.2017. Ako vyplýva z rozhodnutia správcu dane zo dňa 22.09.2016, daňová kontrola bola prerušená od 12.10.2016 a podľa oznámenia žalobcovi zo dňa 15.11.2016, dňa 14.11.2016 bola správcovi dane doručená odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií, čím pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

10. Konanie a rozhodovanie správnych súdov o žalobe podanej proti rozhodnutiu žalovaného je konaním o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a nie pokračovanie administratívneho konania. Nie je preto úlohou správneho súdu dopĺňať vecnú či právnu argumentáciu rozhodnutia žalovaného. Úlohou správneho súdu je skúmať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu správny súd skúmať aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na jeho zákonnosť. Účelom dokazovania v daňovom konaní je zistiť čo najúplnejšie skutočnosti, ktoré sú nevyhnutné pre správca dane. Na tomto základe v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie správca dane dokazovanie, pričom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane napriek tomu vykonáva dokazovanie v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Dôkazné bremeno je však na daňovom subjekte. Podľa zákona platí, že správca dane predovšetkým preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane (§ 24 ods. 3 Daňového poriadku). Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane prípadne oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie dane podľa zákona o DPH. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, aké závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí. Správny súd s poukazom na § 24 ods. 1 Daňového poriadku pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným Šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je bol proti podvodu, daňovým únikom, prípadom zneužívania práva na odpočet dane. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd konštatuje, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ako už bolo vyššie uvedené, v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. reálne dodané. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, preto nemožno ani aplikovať rozsudok ECD C-80/11 na prípad žalobcu. Pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybenie dôkazov o dodaní tovaru (služby). Faktúry síce

vyhotovené boli, ale nie je preukázané, že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry. Podľa zákona môže a má viesť správca dane táto skutočnosť k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania prác dodávateľom. Zaúčtovanie dane na výstupe automaticky neznamená priznanie odpočítania dane na vstupe. K priznaniu tohto práva žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovaných na sporných faktúrach od spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., k čomu dospeli daňového orgány a na základe žalobných dôvodov i správny súd. Daňové orgány v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočet dane súčasne splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatnil odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Plnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje plateľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutne uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom, pri zákonom stanovených a splnených podmienok, na nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a v ktorých si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom.

Pokiaľ žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, podľa ktorého je dôkazné bremeno spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností, súd uvádza, že rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (C-354/03, C-353/03 a C-484/03) sa týkajú len uplatnenia nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Prenos dôkaznej povinnosti daňového subjektu na správca dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou celoštátnych súdov a nie na základe judikatúry Súdného dvora Európskej únie. Judikatúra Súdného dvora Európskej únie (v spojených veciach C-80/11 a C-140/11) uvádza, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný Smernicou 2006/112. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukazuje, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Súdny dvor taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa ubezpečil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD C-409/04, C-499/10). Určenie opatrenia, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej splnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej. V prvom rade žalobca musí preukázať oprávnenosť žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pričom skutočnosti uvedené v tejto žiadosti správca dane následne preveruje tak, ako je uvedené vyššie.

Žalobca v žalobe namietal, že žalobca nebol účastný na žiadnom daňovom podvode, preto nemôže niesť zodpovednosť za prípadné porušenie daňových predpisov spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.. Vo vzťahu k tejto námietke je potrebné uviesť, že správca dane ani žalovaný správny orgán nikde vo svojich rozhodnutiach netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu, pretože práce neboli spochybnené. Správca dane spochybnil, že práce neboli vykonané osobou uvedenou na faktúre. Námietky a tvrdenia žalobcu, že správca dane mal skúmať, či došlo k podvodnému konaniu, či došlo k zneužitiu práva, nebolo potrebné, pretože došlo k porušeniu vnútroštátneho zákona, ktorý je prvoradá pri skúmaní, či

nárok uplatnenia na odpočet dane je oprávnený, alebo nie je oprávnený. Krajský súd preto vzhľadom na vyššie uvedené túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

11. K námietke žalobcu týkajúcej sa nevykonania výsluchu konateľa žalobcu L. v daňovom konaní správny súd uvádza, že tento sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázky, zároveň navrhoval vypočuť ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane. Tieto skutočnosti vyplývajú z obsahu administratívneho spisu, a to zo zápisnice z ústneho pojednávania č. 103281631/2016 zo dňa 06.06.2016, zo zápisnice č. 1397999/2017 zo dňa 06.03.2017, zo zápisnice č. 1420800/2017 zo dňa 08.03.2017, zo zápisnice č. 102253323/2017 zo dňa 26.10.2017. Námietku týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľa žalobcu L. v daňovom konaní vyhodnotil správny súd za nedôvodnú, poukazujúc na ust. § 45 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c), klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní (písm. e), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f). Taktiež podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku má kontrolovaný daňový subjekt možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve možnosť ich prerokovania so správcom dane. V súvislosti s uvedenou námietkou žalobcu správny súd poukazuje i na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf56/2016 zo dňa 1. februára 2018, v ktorom tam konajúci senát prijal právny názor, že: „Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľa spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívne mu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné“.

12. Pokiaľ žalobca poukazoval na výpovede svedkov A., N. Q., U. B., Q. L. G. a C. W., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., správny súd konštatuje, že vyššie uvedení podnikatelia nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nedisponovali žiadnymi zmluvami ani inými písomnosťami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok N. Q. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba pána A.. Vyššie uvedení svedkovia okrem A. Q. potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Bez významu nie je ani skutočnosť, že pán A. dňa 06.06.2016 pred správcom dane nevedel uviesť, a to ani dodatočne mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK pritom nemala ani vlastné materiálo-technické zabezpečenie, tiež prímý z deklarovaneho dodania stavebných prác boli vyššie uvedenou spoločnosťou priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u žalobcu. Svedkovia U. B. a T. Q. (dodávatelia žalobcu) tvrdili, že informáciu o tom, že na dodaní prác sa podieľala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa dozvedeli iba z počutia. T. P. uviedla, že na obnove bytového domu pracoval T. A. z firmy BOLF STOCK, s.r.o. jej povedal pán L.. V. B. nevedela, či pán A. pracuje za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., ani koľko ľudí mohlo pre túto spoločnosť pracovať na iných bytových domoch. Vzhľadom na skutočnosti, ktoré vyplynuli z obsahu týchto výpovedí, v danom prípade sa jedná iba o sprostredkované informácie. Živnostníci nemali uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s výkonom prác. Nepredložili žiadne objednávky, zmluvy, protokoly o odovzdaní a prevzatí prác, súpis vykonaných prác ani odpracovaných hodín. Konkrétne A. uviedol do zápisnice, že na stavbe pracoval 2-4 mesiace bezplatne a taktiež C. uviedol, že na stavbe pracoval 3 mesiace bezplatne z dôvodu, že T. A. nesplnil, čo sľúbil a za práce nezaplatil.

13. Čo sa týka čestného prehlásenia A. C., vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o. a U. P., ktorí prehlásili, že T. A. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o., je potrebné uviesť, že z obsahu týchto nevyplýva, kto je dodávateľom stavebných prác, iba skutočnosť, kto pre žalobcu vyzdvihol stavebný materiál. Čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykazujú veľkú mieru totožnosti nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek tomu, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne. V spojení so skutočnosťou, že u svedkov B., Q., P. a B. sa jednalo o sprostredkovateľskú informáciu, pričom svedok N. Q. spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepoznal, sa kredibilita predložených čestných vyhlásení javí prinajmenšom sporná.

14. Správny súd konštatuje, že správca dane pri daňovej kontrole postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Vykonané úkony (dožiadania, miestne zisťovania, výsluchy svedkov) vykonával z vlastného podnetu. Pri kontrole dokladov bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Správcom dane vydané rozhodnutie obsahuje posúdenie veci s odkazom na príslušné právne predpisy a výrok korešponduje s odôvodnením rozhodnutia. Podľa správneho súdu, rovnako ako podľa žalovaného, žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných faktúr. Porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pretože v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. aj reálne dodané.

15. Žalobca v žalobe tiež namietal, že vykonanie stavebných prác preukázal predložením zmlúv o dielo a stavebných denníkov. Súd konštatuje, že stavebné denníky predložené síce boli, ale nebolo možné z nich zistiť, kto stavebné práce vykonal. V zmysle uzavretých zmlúv o dielo vyplývala povinnosť vyhotoviť zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom, ktorým podľa zmluvy mala byť spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., t. j. pri odovzdaní diela zhotoviteľ neodovzdal objednávateľovi odovzdací protokol a ani žiadne podklady.

16. Správny súd nespochybňuje možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje žalobcu povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Žalobca preto musí znášať následky dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane, do ktorej sa týmto dostal. Žalobca síce tvrdil, že vykonanie prác spoločnosťou skontroloval a tieto napokon aj prevzal, keďže dielo musel odovzdať objednávateľovi prác, toto tvrdenie však nepodložil žiadnymi dôkazmi, keď nepredložil dôkaz preukazujúci kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal, pričom stavebný denník tieto skutočnosti nepreukazoval a odvoláva sa najmä na to, že stavebné práce vykonané boli, čo však spochybnené nebolo.

17. Žalobca v žalobe namietal, že daňová kontrola začala dňa 21.12.2015, pričom posledný z úkonov zrealizovaných v danej veci bol dňa 26.10.2017. Daňová kontrola danej veci teda trvala viac ako jeden kalendárny rok, preto daňová kontrola bola vedená nezákonne a jej výsledky prejavujúce sa v obsahu protokolu z daňovej kontroly sú nezákonné a nemôžu byť podkladom pre rozhodnutie. Vo vzťahu k tejto námietke súd uvádza, že v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeraných (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Nakoľko v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžkou jej trvania a zákonnou lehotou. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli lehoty obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly upravené v § 44 ods. 1 veta druhá Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. K prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho plynúcej námietky nezákonne získaných dôkazov potrebných pre rozhodnutie, krajský súd z administratívneho spisu rekapituloval, že predmetná daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia zo dňa 20.11.2015, začala v deň uvedený v oznámení o začatí kontroly dňa 21.12.2015. Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 1545000/2016 zo dňa 22.09.2016 správca dane v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 103961940/2016 zo dňa 22.09.2016. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 12.10.2016 do dňa doručenia odpovede, t. j. 14.11.2016. Dňa 15.11.2016 správca dane upovedomil žalobcu, že dňa 14.11.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa vo výkone daňovej kontroly. Oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 18.11.2016. Na základe uvedených skutočností lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodu jeho prerušenia neplynula. Daňová kontrola bola skončená v lehote 12 mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom.

Z administratívneho spisu vyplýva aj tá skutočnosť, že medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v lehote podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (v priebehu 34 kalendárnych dní). S poukazom na uvedené, správny súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu, že daňová kontrola bola vedená nezákonne, za nedôvodnú.

18. Z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku s prihliadnutím na jeho povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženými daňovými dokladmi predovšetkým vo svetle kontrolných zistení absentuje reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje doposiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na vrátenie dane. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou, vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, za účelom zabránenia tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené.

19. Podmienky priznania práva na odpočet dane z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Aplikácia vnútroštátneho práva je tak podmienená nielen textom vnútroštátneho predpisu, ale najmä textom európskeho práva v medziach interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“). Práve v súvislosti s rozhodovacou činnosťou SDEÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami je požiadavka, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProCHemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. septembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProCHemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProCHemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProCHemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProCHemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09. decembra 2021, bod 38). Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane a žalovaný spochybnili preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - dodanie deklarovaných služieb, a tým aj deklarovaného dodávateľa.

20. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf10/2015 zo dňa 03. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk15/2018 zo dňa 30. apríla 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 (viď rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk20/2019 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

21. Žalobca tiež v posudzovanej veci poukazoval na to, že odberateľ potvrdil dodanie služieb a prác, čím mal potvrdiť reálnosť posudzovaného obchodu. K tomu je potrebné uviesť, že daňové orgány nespochybňovali uskutočnenie dodania prác u konečného odberateľa, ale predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením sa spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. Žalobca počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil také relevantné dokumenty, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie stavebných práce spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., pričom mohlo ísť napríklad o subdodávateľskú faktúru či o protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác. Pochybnosti finančných orgánov o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. žalobcovi predstavovali relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH.

22. Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021 s tým, že predmetný rozsudok a výsledky trestného konania potvrdzujú vykonanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. pre žalobcu, je potrebné poznamenať, že Okresný súd Košice II vychádzal iba z rozdielu medzi fakturovaným plnením a priznaným plnením v daňových priznaniach. Podľa zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov reálnosť poskytnutia plnení je základnou podmienkou pre odpočítanie dane, t.j. musí byť preukázané reálne dodanie fakturovaného plnenia. Z označeného trestného rozsudku Okresného súdu Košice II uvedená skutočnosť nevyplýva. Správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nepopreli vystavenie faktúr, ktoré sú v rozsudku uvedené, ale spochybnili reálnosť dodania fakturovaných plnení spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Predložený rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021 tak nie je dôkazom o tom, že zdaniteľné plnenia medzi spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a žalobcom skutočne nastali.

23. Záverom správny súd konštatuje, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré boli obsahom podaného odvolania. Postup správcu dane ako aj žalovaného nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu. Správne orgány vo svojich rozhodnutiach svoje závery svoje zámery zrozumiteľne, dostatočne, a teda v súlade so zákonom odôvodnili, vrátane zachytenia podstaty úvah, ktorými boli vedené a z ktorých vychádzali pri svojich rozhodnutiach. Na základe týchto záverov správny súd konštatuje nedôvodnosť podanej správnej žaloby v nadväznosti na čo rozhodol podľa § 190 SSP o jej zamietnutí.

24. Žaloba bola v celom rozsahu zamietnutá, a teda účastníkom v tomto konaní úspešným je žalovaný v nadväznosti na čo správny súd žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario. Správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania ani žalovanému, nakoľko nebolo preukázané splnenie podmienky výnimčnosti v zmysle § 168 SSP.

25. Rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku je možné podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia prostredníctvom Krajského súdu v Žiline na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Bratislave, písomne v dvoch vyhotoveniach. Zmeškanie tejto lehoty nie je možné odpustiť.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správne mu súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP 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 v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP 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.

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba 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.