

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-11S/121/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200515
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Jelinková Dudzíková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200515.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M., a z členky a člena senátu JUDr. Ingridy Hudecovej a JUDr. Lukáša Galla (sudca spravodajca), vo veci žalobcu: marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, 949 01 Nitra, IČO: 47 617 292, zastúpený Advokátska kancelária CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, 949 01 Nitra, IČO: 36868876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42499500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100438458/2021 zo dňa 15. 03. 2021, takto

rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave žalobu zamietá.

II. Žalovanému súd právo na náhradu trov konania voči žalobcovi nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania a rozhodnutia orgánov verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno (ďalej len „prvostupňový orgán“), oznámil žalobcovi dňa 10. 09. 2019 výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia mesiaca február až december roku 2016, január až december 2017, január až december 2018 a január až jún 2019, s jej začiatkom dňa 09. 10. 2019.

2. Prvostupňový orgán dňa 21.08.2020 vyhotovil Protokol č. 101345628/2020 (ďalej len „protokol“), v ktorom prezentoval svoje zistenia a z nich vyplývajúce závery za uvedené zdaňovacie obdobia. V súvislosti so žalobným prieskumom zdaňovacieho obdobia marec 2017, ktoré sa týkalo sporných faktúr spoločností Adept School s.r.o. - faktúra č. 20170045 a AUTOSERVIS QUATRO s. r. o. – faktúra č. 20170025 a č. 20170030 (ďalej len „sporné faktúry“) skonštatoval, že v konaní nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a tým ani právo na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH.

3. Rozhodnutím prvostupňového orgánu zo dňa 14.10.2020, č. 101577363/2020, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) došlo voči žalobcovi k vyrubeniu rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017 vo výške 890,- Eur. So zreteľom na predmetné zdaňovacie obdobie marec 2017, týkajúcej sa dodávateľskej faktúry od spoločnosti Adept School s. r. o., č. 20170045, prvostupňový orgán uviedol, že objednávky k tejto faktúre neobsahujú množstvo a ani technické požiadavky na dodanie služieb. Súčasne podľa prvostupňového orgánu nedošlo ku preukázaniu, že sa jedná o prevádzkovanie systémov, ktoré sú podľa

účtovníctva majetkom spoločnosti, a teda, že uskutočnenie prijatých služieb nesúviselo s dosahovanými zdaniteľnými obchodmi. V súvislosti s dodávateľskými faktúrami spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o., č. 20170030 a faktúry č. 20170025 predmetného zdaňovacieho obdobia prvostupňový orgán uviedol, že fakturované administratívne práce a služby sú bežnou súčasťou vedenia účtovníctva, kedy dochádza ku obehu a manipulácii účtovných dokladov. Prvostupňový orgán súčasne konštatoval, že žalobca mal vypracovanú vnútornú smernicu pre systém a obeh účtovníctva, ktorú vypracoval A. B. C., ktorý bol poverený vedením účtovníctva žalobcu a táto smernica mala jasne určovať, kto spracováva účtovné doklady a neurčovala žiadneho iného dodávateľa. K deklaroványm upratovacím prácam prvostupňový orgán dodal, že predložené listiny zo strany žalobcu nepreukazujú, že došlo k uskutočneniu fakturovaných plnení konkrétnou osobou a v takom rozsahu, ako je na týchto faktúrach uvedené. Z uvedených zistení preto podľa prvostupňového orgánu vyplýva, že dodanie služieb od predmetných dodávateľov nebolo zo strany žalobcu relevantne preukázané a tým nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH a tým ani právo na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH.

4. Rozhodnutím žalovaného č. 100438458/2021 zo dňa 15. 03. 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) bolo na základe žalobcom podaného odvolania potvrdené prvostupňové rozhodnutie. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval vykonanie rozsiahleho dokazovania v rámci daňovej kontroly za účelom preverenia reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Žalovaný prezentoval záver, že zdaniteľné plnenia deklarované žalobcom v rámci obchodných tuzemských vzťahov neboli potvrdené. Podľa žalovaného nedošlo k spochybneniu existencie tovaru a služieb, ale na základe vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že tovar a služby dodali deklarované spoločnosti Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o., ktoré boli uvedené na sporných faktúrach. Námietku žalobcu o nevykonaní miestneho zisťovania preto žalovaný považoval za nedôvodnú, keďže by nebolo spôsobilé zmeniť výsledky dokazovania.

5. V uvedenej súvislosti žalovaný poukázal na vyjadrenia konateľov predmetných spoloční, ktorí odmietli vystavenie sporných faktúr a toto odmietnutie preukazovali svojou evidenciou vystavených faktúr. Na námietku žalobcu, ktorý navrhoval vypočuť svedkov p. C. (konateľ MGO Slovakia, s. r. o.) a pani D. (pracovníčky ČSOB) žalovaný uviedol, že zo strany žalobcu nebolo uvedené akými dôkazmi tieto osoby disponujú a ako by zvrátili vyjadrenia konateľov deklarováných dodávateľov. Žalovaný dodal, že zásada materiálnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje povinnosť pre správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochybností nepreukáži a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Faktúra, dodací list alebo akýkoľvek listinný dôkaz podľa žalovaného nie je ešte dôkazom o tom, že plnenie bolo uskutočnené. Splnenie formálnej povinnosti je podľa žalovaného síce jednou z podmienok na priznanie oslobodenia od dane, doklady ale musia byť odrazom reálneho plnenia. Pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu to podľa žalovaného znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov či vyjadrení, nemusel tieto uznať za relevantné, ak daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti.

6. K námietkam žalobcu, že neboli vypočutí svedkovia – konatelia spoločností FLET s. r. o., TECTUM NOVUM a. s., BOM DOM s. r. o., AB STAV, s. r. o., NITRA DOM, s. r. o. a SORUS INVEST s. r. o., ktorí mali potvrdiť okolnosti sprostredkovania zákaziek žalovaný uviedol, že výsluchom menovaných by nedošlo k zmene skutkového stavu, pretože títo svojimi elektronickými stanoviskami nepotvrdili obstaranie tovaru od žalobcu za účasti sprostredkovateľa.

7. K námietke žalobcu, že nemá možnosť ovplyvniť konanie svojho dodávateľa žalovaný uviedol, že je výlučne na rozhodnutí daňového subjektu koho si vyberie za svojho obchodného partnera a v prípade, že tento nevie preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia predložením dôkazov, dostáva sa daňový subjekt do dôkaznej núdze. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa žalovaného nenastáva ex lege, ale je právom daňového subjektu spojeného s dôkaznou povinnosťou.

8. Podľa žalovaného žalobca ako daňový subjekt v administratívnom konaní nepreukázal, že si pred deklaroványmi obchodmi overoval, či spoločnosti Adept School, s. r. o. a AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. disponujú podmienkami na poskytnutie deklarováných tovarov a služieb. Vyjadrenie žalobcu vo vzťahu k osobe A. E. F. zo dňa 02. 04. 2020 podľa žalovaného nasvedčuje, že predmetné transakcie sa neuskutočnili tak, ako bolo tvrdené na predložených dokladoch. Vykonaným dokazovaním bolo podľa

žalovaného preukázané, že táto osoba nebola oprávnenou osobou konať za spoločnosti Adept School, s. r. o. a AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. Táto osoba podľa žalovaného pritom na sporné faktúry sama uvádzala číslo účtov s jej dispozičným právom. Žalovaný tiež v rozhodnutí poukazoval na neuvádzanie čísiel objednávok na sporných faktúrach, deklarovanie úhrady v hotovosti pokladničnými dokladmi bez číselného označenia apod. Žalovaný v rozhodnutí predostrel záver, že ak žalobca skutočne pristupoval k deklarovanim zdaniteľným obchodom s odbornou starostlivosťou, bol by si preveril daňové subjekty v pozícii svojich odberateľov a aj osoby, ktoré za tieto subjekty konajú. Žalovaný preto konštatoval správnosť záverov prvostupňového rozhodnutia, ktoré boli získanými dôkazmi dostatočne preukázané a námietky žalobcu neboli podľa neho spôsobilé založiť dôvod na zrušenie prvostupňového rozhodnutia.

II.

Žaloba

9. Žalobou, doručenou pôvodne na Krajský súd v Nitre dňa 20. 05. 2021, sa žalobca domáhal zrušenia 25 rozhodnutí žalovaného, ktorými na základe výsledkov kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie vybraných mesiacov rokov 2016 až 2019 došlo k potvrdeniu prvostupňových rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty.

10. Žalobné body žalobca rozdelil do dvoch častí, a to na všeobecné a konkrétne žalobné body.

11. Vo všeobecnej časti žalobných bodov žalobca uviedol, že v rámci daňovej kontroly predložil všetky relevantné dôkazy na preukázanie dodania objednaných tovarov a služieb, ktoré sa týkali IT služieb, upratovacích služieb, servisných prác motorových vozidiel, reklamných služieb a marketingových nástrojov, prepravy stavebných materiálov, dodávku regálov a pod. Dôkazy podľa žalobcu spočívali najmä vo forme objednávok, faktúr, príp. fotodokumentácie. Žalobca bol podľa svojich tvrdení v rámci daňovej kontroly aktívny, vyjadroval sa k úkonom, zúčastňoval sa výsluchov a navrhoval dôkazy.

12. V uvedenej súvislosti žalobca tvrdil, že napriek jeho procesnej aktivite správca dane nevykonal viaceré dôkazy, a to napr. výsluch svedkov uvedených na dodacích listoch, pracovníkov, ktorí poskytovali jednotlivé služby, nevykonal miestne obhliadky. Ďalej žalovaný tvrdil, že správca dane ho nevyzval k súčinnosti a vysvetleniu predložených dôkazov a jednostranne ich spochybnil bez ich preverenia. V konkrétnostiach žalobca poukázal na zistenia ohľadne spoločnosti Adept School s. r. o., kedy správca dane nevykonal výsluch p. F., ktorý viedol účtovníctvo v tejto spoločnosti za obdobie 2016-2017, ale vykonal výsluch účtovníčky p. G., ktorá ale podľa žalobcu bola vypočutá bez toho, aby o tomto výsluchu bol upovedomený a tým mu bolo znemožnené právo sa tohto výsluchu zúčastniť a klásť svedkyni otázky. V prípade zistení týkajúcich sa spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. boli podľa žalobcu vykonané výsluchy len formou písomného svedectva, kedy opäť mu nebolo umožnené klásť svedkom otázky. Žalobca preto namietal, že takýto postup bol v evidentnom rozpore s procesným postupom stanoveným právnymi predpismi, kedy správca dane mu podľa jeho tvrdení uprel jeho procesné práva, porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov a postup správcu dane podľa neho vykazoval známky ľubovôle.

13. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný ho zaťažoval požadovaním dôkazov, ktoré nebolo možné predložiť, pretože boli v dispozícii dodávateľov a nemal ich objektívne k dispozícii. Takúto skutočnosť preto nie je možné podľa žalobcu považovať za neunesenie dôkazného bremena. Žalovaný má podľa názoru žalobcu dostatok procesných inštitútov na zabezpečenie dôkazov od tretích osôb a je podľa neho neprípustné, aby ho ukladaním takýchto povinností zaťažoval.

14. V tzv. konkrétnych žalobných bodoch žalobca uviedol, že všetky zdaniteľné plnenia sa uskutočnili, dodali ich deklarovaní dodávatelia a preto mu vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Žalobca uviedol, že si je vedomý dôkazného bremena pre splnenie podmienok na odpočítanie DPH. Túto povinnosť ale nepovažuje za absolútnu a rozsah požadovaných dôkazov zo strany správcu dane musí vychádzať z bežného chodu obchodnej činnosti podnikateľského subjektu. Žalobca podľa svojich tvrdení preukázal dodanie služieb a tovarov prostredníctvom objednávok, došlých faktúr, dodacích listov a ďalších listinných dokladov, pričom ďalšie navrhnuté dôkazné prostriedky boli zo strany správcu dane zamietnuté.

15. Žalobca v kontexte uvedeného prezentoval svoj názor, že pokiaľ daňový subjekt preukáže dodanie tovaru prostredníctvom objednávky, faktúry a dodacieho listu, príp. fotodokumentácie, nie je od neho

možno spravodlivo vyžadovať ďalšie dokumenty, keďže ďalšie dokumenty sa v takomto prípade podľa neho ani nevyhotovujú, keďže nie sú potrebné ani z dôvodu účtovnej evidencie a ani z iných právnych aspektov.

16. Obdobné závery žalobca prezentoval aj pri dodaní servisných činností (IT zariadenia). K otázke upratovacích služieb uviedol, že žiadny daňový subjekt nevedie evidenciu kto, kedy, akým spôsobom vykonal upratovacie služby, pokiaľ mu ich dodáva tretia strana dodávateľským spôsobom. Podstatné podľa žalobcu je, že služba bola poskytnutá v dohodnutom rozsahu, čase a kvalite, čo rovnako podľa neho platí aj pri administratívnych a ekonomických službách.

17. Žalobca považuje závery žalovaného za rozporné s daňovým poriadkom a zákonom o DPH keď uvádza, že predložené doklady nepovažuje za relevantné a že dôkazy dostatočne nepreukazujú unesenie dôkazného bremena za všeobecné. Takto by podľa žalobcu bolo možné spochybniť každé jedno zdaniteľné plnenie. V tejto súvislosti odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 SŽf 1/2011, ako aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 5 Afs 131/2004, o neprípustnosti extenzívneho rozširovania dôkazného bremena na preukázanie akýchkoľvek skutočností. Žalobca bez označenia konkrétnej právnej veci odkázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, ktorý podľa neho opakovane vyslovuje závery o tom, 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. Žalobca bol preto toho názoru, že dostatočne preukázal reálnosť jednotlivých zdaniteľných plnení.

18. Na základe uvedených skutočností preto žalobca navrhol, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie a nové rozhodnutie a priznal mu trovy konania.

III.

Vyjadrenie k žalobe

19. Podaním doručeným na súd dňa 28. 01. 2022 sa k žalobe vyjadril žalovaný (ďalej len „vyjadrenie“). Vo vyjadrení úvodom skonštatoval, že pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami, v ich medziach a v rozsahu a spôsobom, ktoré tieto zákony ustanovujú, pričom podľa názoru žalovaného je ako správca dane oprávnený požadovať doklady, účtovníctvo a iné písomnosti s cieľom chrániť záujmy štátu a obcí a tiež s cieľom správneho určenia dane.

20. Žalovaný zdôraznil, že deklarovaní dodávatelia na predložených sporných faktúrach nepotvrdili dodania tovarov a služieb a tiež odmietli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. Podľa názoru žalovaného žalobca v priebehu celého konania nepreukázal, že tovar a služby deklarované na sporných faktúrach dodali predmetní dodávatelia. K tvrdeniu žalobcu o vzniku jeho práva na odpočítanie dane žalovaný nesúhlasil a uviedol, že právo na odpočítanie dane je v priamej nadväznosti na vznik daňovej povinnosti v deklarovaných zdaniteľných obchodoch zo strany dodávateľa. Žalovaný ako správca dane podľa svojich tvrdení nemal za preukázané, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich žalobca deklaroval v zmysle predložených dokladov. Podľa žalovaného doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodaných tovarov a služieb musia mať povahu faktu, t. j. že všetky účtovné a daňové doklady preukazujúce dodanie predmetného tovaru a služieb musia byť vystavené na základe preukázateľného dodania, čo vyplýva podľa žalovaného z § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Skutočné dodanie tovaru a služieb v definovaných obchodných vzťahoch sa podľa žalovaného nepotvrdilo a preto nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane v sume 890,- Eur podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

21. K námietke žalobcu týkajúcej sa neunesenia dôkazného bremena žalovaný uviedol, že s poukazom na administratívny spis vyplýva, že žalobcu nezaťažoval so zabezpečením dôkazov od tretích osôb. Žalovaný prezentoval záver vyplývajúci podľa neho zo Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006, že právo na odpočítanie dane môže byť daňovému subjektu priznané len vtedy, ak zdaniteľná osoba má formálne bezchybnú faktúru vystavenú v súlade s príslušnou smernicou (formálne podmienky) a ak 1) tovary a služby boli na vstupe poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, 2) ak vznikla dodávateľovi ako zdaniteľnej osobe daňová povinnosť 3) a ak tovary služby boli využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení (vecné podmienky). V predmetnom prípade podľa žalovaného bolo vykonaným dokazovaním zistené, že spoločnosti Adept School, s. r. o. a AUTOSERVIS

QUATRO, s. r. o ako dodávateľa nepotvrdili dodania tovarov a služieb na sporných faktúrach a odmietli vystavenie týchto faktúr voči žalobcovi. Podľa tvrdení žalovaného bolo napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie založené na nepreukázaní splnenia uvedených podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane na základe sporných faktúr, kedy samotné pochybenie sa týka vzťahu medzi žalobcom a jeho priamymi dodávateľmi. Podľa žalovaného nedošlo v rámci administratívneho konania k spochybňovaniu existencie zdaniateľných plnení, ale to, že v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho a odvolacieho konania žalobca nepreukázal, že predmetné plnenia dodali na faktúrach deklarovaní dodávateľa.

22. K námietkam žalobcu ohľadne otázky možnosti doplnenia ešte ďalších dokladov, ako pôvodne predložil, žalovaný uvádza, že daňové orgány nie sú povinné napovedať žalobcovi aké konkrétne dôkazné prostriedky by mal v súvislosti s právom na odpočítanie dane využiť. Podľa žalovaného žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia a správca dane ich verifikoval, čím následne došlo k spochybneniu ich vecnej opodstatnenosti. Ustálená judikatúra Súdneho dvora EÚ podľa žalovaného jednoznačne uvádza, že nie je jedno, kto je skutočným dodávateľom služieb a tovaru.

23. K námietkam žalobcu, že rozhodnutie žalovaného nespĺňa obligatórne požiadavky stanovené zákonom žalovaný uviedol, že dal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky a odôvodnenie napadnutého rozhodnutia podľa neho spĺňa všetky požiadavky vyplývajúce zo základného práva na súdnu ochranu a spravodlivý proces. Podľa žalovaného právna úprava uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je založená na princípe, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania práve deklarovaným dodávateľom. Žalobca je preto podľa žalovaného povinný preukázať, že si nárok na odpočet uplatňuje dôvodne a podľa zákonného postupu.

24. S poukazom na uvedené skutočnosti preto žalovaný navrhol, aby súd žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

IV.

Replika žalobcu, duplika žalovaného

25. Na vyjadrenie žalovaného sa podaním doručeným dňa 31. 05. 2022 vyjadril žalobca. Poukázal na skutočnosť, že žalovaný neuviedol argumenty k porušeniam daňového poriadku pri výkone daňovej kontroly. Súčasne žalobca poukázal na vykonávanie výsluchov svedkov žalovaným bez prítomnosti žalobcu, čím podľa neho došlo k nezákonnému získaniu dôkazu. Rovnako poukázal na to, že žalovaný mu neumožnil nahliadnuť do celého spisového materiálu, keďže po vydaní rozhodnutia žalovaného boli do spisu žurnalizované ďalšie doklady, voči ktorým mu žalovaný nedal možnosť sa vyjadriť.

26. Žalobca ďalej spochybnil podklad rozhodnutia žalovaného, kedy poukázal na skutočnosť, že jeho účtovníctvo nebolo až do 10. 03. 2021 súčasťou spisu, keďže sa nachádzalo na Kriminálnom úrade finančnej správy (ďalej len „kriminálny úrad“). Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že žalovaný nemal k dispozícii podstatnú časť dôkazov, na podklade ktorých založil svoje rozhodnutie a jeho závery preto len prebral od kriminálneho úradu, ktorý nepodrobil bližšiemu hodnoteniu, resp. overeniu. Takýto postup považoval žalobca za nezákonný a svojvoľný, ktorý spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

27. Žalobca v ďalších bodoch odkázal na odôvodnenie svojej žaloby.

28. Žalovaný sa na repliku žalobcu, ktorá mu bola doručená dňa 12. 07. 2022, do dňa konania pojednávania nevyjadril.

V.

Relevantná právna úprava

29. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby

na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

30. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

31. 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.

32. 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.

33. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

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

b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,

c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,

d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

34. Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

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

b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

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

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

35. Podľa § 71 ods. 3 prvá veta zákona o DPH zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

36. Podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

37. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

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

38. 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.

39. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

40. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku 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.

VI.

Rozhodnutie o správnej žalobe

41. Krajský súd v Nitre uznesením č. k. 11S/75/2021-246 zo dňa 2. septembra 2021, právoplatným dňa 22. septembra 2021, vylúčil správnu žalobu ohľadom preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100438458/2021 zo dňa 15. 03. 2021 na samostatné konanie, ktoré bolo následne vedené pred Krajským súdom v Nitre pod sp. zn. 11S/121/2021.

42. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende vo všetkých veciach z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave (ďalej len „správny súd“) je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. NR-11S/121/2021. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 5S správneho súdu.

43. Správny súd rozhodol o žalobe na pojednávaní dňa 27. júna 2024, ktoré bolo nariadené na základe žiadosti žalovaného uvedenej vo svojom vyjadrení k žalobe. Na pojednávanie boli účastníci predvolaní dňa 05. 06. 2024. Súd konštatoval zachovanie lehoty na prípravu podľa § 108 ods. 3 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

44. Správny súd zo žalobných bodov vyvodil námietky žalobcu, ktoré smerovali proti spochybneným zdaniteľným plneniam zo strany žalovaného, ktoré sa mali týkať vykonania servisných služieb pre informačné technológie pre žalobcu od dodávateľa Adept School s. r. o. a vykonania upratovacích a administratívnych prác pre žalobcu od dodávateľa AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o.

45. K samotným žalobným bodom správny súd považoval za potrebné uviesť, že tieto neboli priamo zamerané voči spochybneniu zdaniteľných plnení za posudzované zdaniteľné obdobie mesiaca marec 2017, konkrétne voči súvisiacim faktúram č. 20170045, č. 20170025 a 20170030, ktoré boli predmetom rozhodnutia žalovaného. Žalobca všeobecne vo svojej argumentácii poukázal v súvislosti s uvedenými spoločnosťami na nevykonanie výsluchu p. F., ktorý viedol účtovníctvo, kedy mu nemohol klásť otázky, pretože výsluch bol vykonaný len formou písomného svedectva. Žalobca k spochybneniu servisných činností zariadení informačných technológií, administratívnych a upratovacích služieb uviedol, že ich vykonanie preukázal objednávkami, faktúrami za dodané služby a protokolom o vykonaní servisnej prehliadky. K administratívnym a upratovacím službám dodal, že inú ďalšiu evidenciu nie je možné predložiť, keďže tieto služby mu boli dodané treťou stranou dodávateľským spôsobom a pre neho ako objednávateľa je podstatné, že služby boli dodané v potrebnom rozsahu, čase a kvalite.

46. Pre umožnenie súdneho preskúmania rozhodnutia orgánu verejnej správy na základe správnej žaloby nestačí účastníkovi administratívneho konania len poukázať na nedodržanie právneho predpisu v jeho postupe a rozhodovaní. Ako žalobca musí jasne určiť, ktorých jeho subjektívnych práv a akým spôsobom sa rozhodnutie alebo postup správneho orgánu dotýka, teda ako toto rozhodnutie alebo jeho dôsledky zasahujú do jeho právneho postavenia ako účastníka administratívneho konania, ktorý s jeho výsledkom nesúhlasí a obracia sa na správny súd so správnu žalobou. (obdobne aj uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžk/46/2019, zo dňa 24.11.2020, bod 39).

47. Vymedzenie žalobných bodov, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy za nezákonné je jednou z najdôležitejších náležitostí správnej žaloby (§ 182 ods. 1 písm. e) SSP). Má zásadný význam z hľadiska žalobcu v určení, čo konkrétne bude správny súd na základe jeho žaloby preskúmať a z hľadiska správneho súdu v tom, čím sa zaoberať má a môže a čím sa naopak zaoberať nemôže, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej

ustanovené inak. Čo sa týka skutkových tvrdení obsiahnutých v správnej žalobe, tieto nemôžu byť iba typovou charakteristikou „obvyklých“ nezákonností, ale musia predstavovať jasne individualizovaný, od iných konkrétnych dejov či okolností jednoznačne odlišiteľný popis. Konkretizácia faktov dostatočne substancovanými žalobnými bodmi je dôležitá nielen z hľadiska správneho súdu pre vytýčenie medzí, v ktorých sa súd môže v súlade s dispozičnou zásadou a zásadou koncentrácie pohybovať, ale má zásadný význam aj pre žalovaného. Žalobca je povinný vymedziť, akých konkrétnych nezákonných krokov, postupov, úkonov, úvah, hodnotení či záverov sa mal orgán verejnej správy voči nemu dopustiť v procese vydania napadnutého rozhodnutia či priamo rozhodnutím samotným, a rovnako je povinný ozrejmiť svoj právny náhľad na to, prečo sa má jednať o nezákonnosti. Ohľadom právnej argumentácie sa žalobca nemôže uspokojiť len so všeobecným odkazom na určité ustanovenia zákona bez súvislosti so skutkovými námietkami. (obdobne aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27. 5. 2021, sp. zn. 5Sžfk/40/2019, body 28 - 30)

48. Správny súd v tejto súvislosti konštatuje, že voči záverom uvedeným v rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňového orgánu o tom, že spoločnosť Adept School, s. r. o. sa podľa vyjadrení jej konateľa žiadnej inej činnosti, ako výučbe anglického jazyka, nevenovala, nebola zamestnávateľom, nepredložila účtovné doklady za zdaňovacie obdobia 1. až 4. štvrtrok 2017, nevystavila sporné faktúry, používala iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr, používala vizuálne odlišnosti na vystavených faktúrach a nebolo zrejmé, aké osoby mali vykonať predmetné služby, nebola zo strany žalobcu predstretá súdu žiadna argumentácia, ktorá by tieto závery spochybňovala, príp. ich vyvracala.

49. Závery o nedostatku žalobnej argumentácie je možné aplikovať aj v súvislosti so zisteniami týkajúcimi sa spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o., na ktorú sa zistený skutkový stav v rozhodnutí žalovaného rovnako vzťahuje. V súvislosti s touto spoločnosťou žalovaný vo svojom rozhodnutí konštatoval, že sporné faktúry obsahovali všeobecné pomenovanie predmetu fakturácie a neobsahujú presný rozsah a druh dodanej služby tak, ako to uvádza podľa žalovaného § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Voči tomuto záveru žalobca nepredniesol vo svojej žalobe žiadne žalobné dôvody.

50. Pokiaľ ide o žalobnú námietku týkajúcu sa povinnosti výsluchu svedka p. F., zo strany žalovaného, ktorú žalobca uviedol v súvislosti so zisteniami spoločnosti Adept School s. r. o., spolu s námietkou, že výsluchy boli vykonané len formou písomného svedectva, správny súd poukazuje na skutočnosť, že svedok p. F. bol predvolaný na výsluch Kriminálnym úradom finančnej správy. Výsluch ale vykonaný nebol, keďže menovaný využil svoje právo nepodať vysvetlenie z dôvodu možnosti privodenia si trestného stíhania seba alebo blízkej osobe. Žalovaný nepredvolával na výsluch žiadneho svedka, teda výsluchy v napadnutom rozhodnutí ani nevedol a vychádzal z písomných vyjadrení konateľov uvedených spoločností ako aj zo zistení daňovej kontroly. Tieto skutočnosti vyplývajú jednak z administratívneho spisu a tiež zo záverov rozhodnutia žalovaného, na ktoré sa svojou žalobnou argumentáciou žalobca nezamerá. Námietky žalobcu ohľadne upretia práva zúčastniť sa výsluchu konateľky spoločnosti Adept School s. r. o. p. G. a upretia práva klásť jej otázky sú preto v rozpore s administratívnym spisom, keďže takýto výsluch nebol uskutočnený a preto nemohlo dôjsť k porušeniu práv žalobcu.

51. K návrhom na vypočutie ďalších svedkov žalovaný vo svojom rozhodnutí konštatoval, že žalobca bližšie neuviedol akými dôkazmi navrhovaní svedkovia disponujú, aby mohli zvrátiť vyjadrenia konateľov uvedených spoločností o tom, že ich spoločnosti nedodali žiadnu z deklarovanych služieb. Správny súd v kontexte tejto žalobnej námietky uvádza, že rozhodnutie žalovaného nebolo založené na vypočúvaní svedkov, ale na písomných vysvetleniach osôb, ktoré boli súčasťou administratívneho spisu a ku ktorým sa mohol žalobca vyjadriť. Upretie práva sa vyjadriť ku podkladu rozhodnutia (zisteným skutočnostiam) žalobca vo svojej žalobe nenamietal. Rovnako zo žalobných bodov nevyplývalo, že by žalobca namietal nevykonanie výsluchu konkrétnych osôb za účelom preukázania skutočností, ktoré by boli spôsobilé spochybniť zistený skutkový stav veci orgánov verejnej správy a ani neprezentoval žiadne tvrdenia, ktoré by v tejto súvislosti závery žalovaného spochybňovali. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol svoje úvahy a závery o tom, prečo nepovažoval za potrebné vykonať výsluchy žalobcom navrhovaných svedkov, kedy konštatoval, že ich vykonaním by nedošlo ku zmene zisteného skutkového stavu, keďže osoby, ktoré poskytli na základe elektronických výziev odpovede nepotvrdili, že obstaranie tovaru od daňového subjektu sa realizovalo cez sprostredkovateľa. Voči tomuto záveru žalovaného žalobca nepredniesol v rámci svojich žalobných bodov žiadnu bližšiu argumentáciu.

52. V súvislosti s námietkami žalobcu ohľadne povinnosti vykonávať výsluchy svedkov zo strany daňových orgánov súd uvádza, že v daňovom konaní, v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. na verejný záujem, na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu, platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu o vykonaní v tomto konaní kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení v oblasti DPH je činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Preto daňový subjekt musí postupovať tak, aby v prípade pochybností mohol nárok správcovi dane preukázať a nie vec ponechávať na následné došetrovanie prostredníctvom svedeckých výpovedí. V daňovom konaní nie je v zásadne možné viesť spôsoby dokazovania svedeckými výpoveďami v hĺbke a intenzite ako v trestnom konaní pri závažných trestných činoch, pretože správca dane overuje tie skutočnosti a tvrdenia na ktoré má dôkaznú povinnosť daňový subjekt. (obdobne aj rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžf/25/2010, zo dňa 25. 1. 2011, str. 7, sp. zn. 5Sžf/53/2010, zo dňa 24. 03. 2011, str. 10 a sp. zn. 3Sžf/13/2015, zo dňa 27. 07. 2016, str. 4)

53. Pokiaľ ide o žalobcom vznesenú námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, na túto správny súd neprihliadol s odkazom na § 183 SSP, keďže ju žalobca uviedol až vo svojej replike zo dňa 18.05.2022, t. j. po lehote ustanovenej § 181 ods. 1 SSP. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu. (obdobne aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, zo dňa 27. 5. 2021, sp. zn. 5Sžfk/40/2019, bod 31)

54. V kontexte citovanej rozhodovacej činnosti súdov vyššej inštancie správny súd dodáva, že v zmysle zásady „iudex ne eat ultra petita partium“ (sudca nech nejde nad návrhy strán) nepreskúmal tie závery rozhodnutia žalovaného, voči ktorým žalobca nepredniesol žiadnu argumentáciu pozostávajúcu a) z uvedenia konkrétnych nezákonných krokov, postupov, úkonov, úvah, hodnotení či záverov, ktorých sa mal žalovaný voči nemu dopustiť v procese vydania napadnutého rozhodnutia, b) uvedenia vlastného právneho náhľadu na to, prečo sa má jednať o nezákonnosť.

55. Správny súd ďalej pristúpil k prieskumu žalobnej námietky týkajúcej sa preukázania zdaniteľných plnení na základe objednávok, faktúr a protokolov o vykonaní servisnej prehliadky.

56. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie dane, (iii) odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.

57. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci 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. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru/služby ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi podmienky formálne . (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 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). (obdobne aj rozsudok Najvyšší správny súd SR zo dňa 14. 12. 2022, sp. zn. 8Sžfk/43/2021, bod 37)

58. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zák.č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako

dodávateľa uvedení na daňových dokladoch. Samotným 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. (rozsudok Najvyšší správny súd SR zo dňa 28. 7. 2022, sp. zn. 4Sžfk/38/2019)

59. Dôkazné bremeno sa v daňovom konaní presúva medzi daňovým subjektom a správcom dane, pričom v určitej fáze konania ho vždy môže niesť iba jeden z nich. Dôkazné bremeno najprv zaťažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. Táto špecifická koncepcia dokazovania priamo nadväzuje na podstatu daňového konania, v ktorom je skutkovým základom tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti. Zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej realite zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočítania DPH sú splnené vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru a poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje vystavená faktúra. V prípade správcu dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Prechod dôkazného bremena je preto vnímané ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov. (obdobne aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 259/2022, zo dňa 12.10.2022, bod 13, uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 247/2023, zo dňa 26.04.2023, bod 15, a sp. zn. III. ÚS 432/2023, zo dňa 07.09.2023, bod 18)

60. V rámci daňovej kontroly prvostupňový orgán prostredníctvom výzvy č. 100367409/2020 zo dňa 06.02.2020 (ďalej len „výzva“) vyzval žalobcu, aby v súvislosti s predloženými spornými faktúrami, na základe ktorých si uplatňoval odpočet dane z pridanej hodnoty, preukázal, že vo faktúrach uvedené zdaniteľné plnenia prijal, rozpisal okolnosti realizácie týchto plnení (okruh osôb), predložil listinné dôkazy (objednávky, cenové ponuky, zmluvy a protokoly) a predložil písomné vyjadrenie a dôkazy k tvrdeniam, z obsahu ktorých jednoznačne vyplývajú konkrétne úžitky spotrebované žalobcom. Žalobca k zdaniteľným plneniam ohľadne spoločnosti Adept School s. r. o. uviedol, že tieto boli nielen v minulosti dodané, ale ich dodávka prebieha aj naďalej. Uviedol, že všetky plnenia vie vydokladovať prostredníctvom faktúr. Ohľadne plnení od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s. r. o. žalobca uviedol, že tieto prebiehali externou dodávkou, keďže spoločnosť nemala žiadneho pracovníka, ktorý by zabezpečoval prípravu a spracovanie dokladov pre účtovníka, výkazníctvo, archíváciu a párovanie dokladov. Dodávka prebiehala podľa žalobcu tak, že doklady sa zbierali počas celého týždňa na jednom vyhradenom mieste a zozbierali sa pre pracovníka predmetnej spoločnosti. Správca dane následne výzvou č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov v lehote 16 dní od doručenia výzvy s podrobnou špecifikáciou toho (výzva má 100 strán), aké skutočnosti a prečo má žalobca dôkazmi preukázať. Výzva bola doručená žalobcovi dňa 03.07.2020.

61. Správny súd v kontexte uvádzaných tvrdení posúdil, či zo strany žalobcu došlo k vysvetleniu výzvu oznámených nedostatkov zo strany daňového úradu, teda či žalobca uniesol dôkazné bremeno pri uplatňovaní odpočtu dane z pridanej hodnoty a či bolo zo strany daňového úradu potrebné viesť ďalšie dokazovanie.

62. Zo skutočností vyplývajúcich z administratívneho spisu žalovaného je zrejmé, že žalobca sám nevedel špecifikovať rozsah požadovaných služieb konkrétnych zariadení informačných technológií, rozsah a obsah vykonaných servisných zásahov, pričom sa odvolal len na rámcovú objednávku týchto služieb a tiež na to, že správou jeho digitálnych systémov bol poverený p. F.. Za pozornosť v tomto prípade stojí skutočnosť, že žalobca nepredložil žiadnu listinu, ktorá by špecifikovala konkrétny rozsah služieb v oblasti informačných technológií (servis a kontrola serveru), ktoré boli dodané po ich objednaní na základe rámcovej (všeobecnej) objednávky. V tejto súvislosti správny súd opätovne poukazuje na skutočnosť, že z vyjadrení konateľky spoločnosti Adept School s. r. o. vyplývalo, že predmetný druh činností uvedená spoločnosť nevykonávala. Za takto zisteného skutkového stavu preto nie je možné prijať záver, že žalobca dostatočným spôsobom preukázal, že k uskutočneniu deklarovaných zdaniteľných plnení došlo. Týmto podľa správneho súdu nedošlo k odstráneniu pochybností podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku a dôkazné bremeno ostalo aj naďalej na strane žalobcu.

63. Pri administratívnych prácach boli pre správny súd podstatné zistenia, že žalobca mal sám vypracovanú smernicu o vedení, spracovávaní účtovníctva a o obehu účtovných dokladov, pričom táto

smernica určovala aj osobu – p. A. C., ktorá bola poverená vedením účtovníctva. Táto osoba bola odlišná od osoby p. F., ktorý mal podľa vyjadrení žalobcu zabezpečovať prípravu dokladov pre ich zaúčtovanie (sústreďovanie do krabice, spájanie dodacích listov s faktúrami) a odovzdanie p. A. C. ako externému účtovníkovi. V tejto súvislosti správny súd sa stotožňuje so závermi prvostupňového orgánu uvedenými v protokole, ktorý tieto práce označil za bežnú činnosť v rámci vedenia účtovníctva, obehu a manipulácie účtovných dokladov a tým spochybnil, že tieto práce boli žalobcovi zo strany spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s. r. o. dodané v rozsahu, ako bolo uvedené v sporných faktúrach.

64. Ďalej nie je v tomto prípade možné opomenúť ani fakt, že zo samotného vyjadrenia konateľa spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s. r. o. vyplýva, že administratívne práce a ani upratovacie práce uvedená spoločnosť nevykonávala a nevedela preukázať vystavené faktúry za tieto služby s odvolaním sa na zničenie účtovných dokladov, ktoré mala údajne uložené u p. F..

65. V konaní došlo súčasne zo strany orgánov verejnej správy k spochybneniu aj samotných faktúr, ktoré nespĺňali formálne náležitosti stanovené zákonom o DPH. Správny súd po oboznámení sa so spornými faktúrami obsahujúce text „správa server prevádzka + sídlo“, „administratívne práce“, a „upratovanie skladov a plochy“ stotožnil s predchádzajúcimi závermi o absencii formálnych náležitostí faktúry tak, ako ich zakotvuje ustanovenie § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, teda povinnosť uvedenia rozsahu (miera, kvantita, veľkosť) a druh dodanej služby. Žalobca k takto prezentovaným záverom uviedol, že k dokladom sa nevie vyjadriť, pretože mu boli odobraté daňovým úradom. V tomto prípade súd konštatuje nedostatky pri uvádzaní rozsahu služieb na sporných faktúrach.

66. Z uvedených zistení je preto zrejmé, že len z objednávok a faktúr, ktoré predložil žalobca nedošlo k relevantnému preukázaniu reálnosti dodania predmetných služieb deklarovanými dodávateľmi. S poukazom na ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku preto súd konštatuje, že pochybnosti oznámené správcom dane prostredníctvom výzvy neboli zo strany žalobcu ako daňového subjektu vysvetlené a pravdivosť údajov v predložených dokladoch správny súd nepovažoval za riadne preukázané. Týmto podľa správneho súdu nedošlo u žalobcu k uneseniu dôkazného bremena.

67. Správny súd zaujal ďalej stanovisko na námietku žalobcu, ktorú predniesol na nariadenom pojednávaní dňa 27. 06. 2024, týkajúcej sa porušenia práva na zákonného sudcu. Námietku žalobca odôvodnil poukazom na nezákonné zloženie senátu, keďže prejednávanú vec nemal pridelenú pôvodný sudca spravodajca, ktorému bola pridelená od začatia fungovania správneho súdu dňa 01.06.2023.

68. Právo na zákonného sudcu neznamená právo na konkrétneho sudcu, napokon aj samotný zákon č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o súdoch“) vo svojom § 3 ods. 3 stanovuje, že zákonný sudca je sudca, ktorý vykonáva funkciu sudcu na príslušnom súde a bol určený v súlade so zákonom a s rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie o prejednávaných veciach. Ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte. Účastník konania alebo strana v konaní, v ktorom rozhoduje súd v senáte, nemá právo na vopred určeného sudcu spravodajcu. Zákonným sudcom je aj sudca určený podľa odseku 4. Podľa § 3 ods. 4 zákona o súdoch zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce.

69. Záruka súvisiaca so spôsobom určenia zákonného sudcu sa prejavuje reguláciou prijatou v § 51 ods. 1 prvá veta zákona o súdoch, podľa ktorého, ak tento zákon neustanovuje inak, veci určené podľa predmetu konania sa v súlade s rozvrhom práce prideliť jednotlivým senátom alebo samosudcom náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom tak, aby bola vylúčená možnosť ovplyvňovania pridelenia vecí.

70. Zmena v osobe zákonného sudcu po pridelení veci nie je vylúčená, no musí sa udiť jedine v súlade so zákonom ustanovenými podmienkami a pri dodržaní zákonom ustanoveného postupu. Právo na výber zákonného sudcu náhodným spôsobom a priori nevylučuje určitú racionalitu prerozdelenia konkrétne určeného okruhu vecí jednotlivým sudcom, tá však vždy musí sledovať zákonný cieľ (napr. dosiahnutie rovnomernej zaťažnosti sudcov po nástupe nových sudcov na daný súd) a musí byť vykonaná zákonným spôsobom (náhodný výber minimálne z dvoch sudcov). (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 6. 2022, sp. zn. III. ÚS 452/2021, body 23 a 27)

71. Zmena v osobe sudcu spravodajcu a v členoch senátu sa preto udiala v súlade s ustanoveniami § 50 a § 51 zákona o súdoch, čím nedošlo k zásahu do materiálnej podstaty namietaného základného práva na zákonného sudcu.

72. Záverom správny súd dodáva, že právo na zákonného sudcu je radené ako jeden z kľúčových atribútov práva na spravodlivý proces, pretože je neoddeliteľne späté s právom na prístup k súdu či právom na nezávislý a nestranný súd. Garancie nestranného procesu pritom neskončia pridelením vecí, ale v priebehu procesu pokračujú. (obdobne nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 6. 2022, sp. zn. III. ÚS 452/2021, bod 43)

73. Námietku žalobcu preto správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

74. Na základe uvedených skutočností súd žalobu posúdil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

75. Súd žalovanému nárok na náhradu trov konania napriek jeho úspechu v konaní nepriznal, pretože nezistil také skutočnosti, na základe ktorých by žalovaný mohol náhradu trov konania spravodlivo požadovať (§ 168 SSP).

76. Rozsudok bol prijatý pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať oprávnený subjekt (§ 442 SSP), ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, a to v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správnom súde v Bratislave. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o iné dôvody, ako sú uvedené v § 440 SSP, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, alebo ak smeruje len proti dôvodom rozhodnutia správneho súdu (§ 439 ods. 3 SSP).

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.