

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-11S/139/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200533
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ivana Rudinská
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:4021200533.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Ivany Rudinskej a členov senátu JUDr. Róberta Jakubáča, PhD. a JUDr. Lucie Kúdelčíkovej v právnej veci žalobcu: marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, 949 01 Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpený: Advokátska kancelária CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, 949 01 Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100404884/2021 zo dňa 09.03.2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd žalobu **z a m i e t a**.
- II. Správny súd žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (okrem iných) za zdaňovacie obdobie marec 2019. O výsledku tejto daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“). Protokol z daňovej kontroly a výzva na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným boli doručené žalobcovi, ktorý sa vyjadril až po uplynutí lehoty na predloženie vyjadrenia k tomuto protokolu.

2. Správca dane rozhodnutím č. 101588869/2020 zo dňa 15.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) 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“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2 001,00 eur za zdaňovacie obdobie marec 2019.

3. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia konštatoval, že spochybnil dodávateľské faktúry na obchodné meno A. B. B., a to na základe účtovníctva tejto spoločnosti, v ktorom nebol zistený vznik daňovej povinnosti dodaním tovaru alebo služby s požadovaním odplaty na špecifikované účty, ktorými v skutočnosti disponoval C. D. E.. Faktúry sa ukázali, čo do obsahu, vzhľadu a úhrad za nepravdivé. Vyhotovené dodávateľské faktúry na obchodné meno Adept School s.r.o. neodrážali skutkový stav, daň z pridanej hodnoty uvedená na faktúrach nebola dlhovaná z dôvodu uskutočnenia zdaniteľného obchodu, ale len z titulu jej uvedenia na faktúre. Po logických úvahách a vykonaním dokazovania správca dane dospel k záveru, že dodanie zdaniteľných plnení dodávateľom Adept School s.r.o. žalobcovi nebolo preukázané.

4. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia ďalej konštatoval, že spochybnil dodávateľské faktúry na obchodné meno AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., a to na základe účtovníctva tejto spoločnosti, v ktorom nebol zistený vznik daňovej povinnosti dodaním tovaru alebo služby s požadovaním odplaty na špecifikované účty. Faktúry sa ukázali, čo do obsahu, vzhľadu a úhrad za nepravdivé. Vyhotovené dodávateľské faktúry na obchodné meno AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. neodrážali skutkový stav, daň z pridanej hodnoty uvedená na faktúrach nebola dlhovaná z dôvodu uskutočnenia zdaniteľného obchodu, ale len z titulu jej uvedenia na faktúre. Po logických úvahách, prepočtoch a vykonaní dokazovania správca dane dospel k záveru, že dodanie zdaniteľných plnení dodávateľom AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. žalobcovi nebolo preukázané.

5. O podanom odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100404884/2021 zo dňa 09.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že toto rozhodnutie potvrdil, keďže nebolo preukázané splnenie základnej podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

6. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že faktúry predložené žalobcom, na ktorých boli ako dodávateľ služby uvedené spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., neniesli znaky zhody s tými, ktoré predložili dodávateľské spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Rozdiely pritom boli nielen v oblasti vizuálnej, ale aj v oblasti obsahovej. Dodávateľské spoločnosti ani nevykazovali vo svojom účtovníctve žiadne neuhradené pohľadávky voči žalobcovi, keďže tieto z obchodnej spolupráce so žalobcom nevznikli. Bankové spojenia uvedené na faktúrach, ktoré predložil žalobca, nepatrili spoločnostiam dodávateľov, ktorí boli na zaúčtovaných faktúrach identifikovaní. V prípade poskytnutia služieb spoločnosťou Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a realizovaných platieb, ktoré žalobca posielal na osobný účet patriaci C. D. E., resp. na účet, ktorého disponentom bol C. D. E., teda na účty, ktorých vlastníkmi neboli dodávateľia služieb, by si títo v prípade vzniku pohľadávok tieto u žalobcu zákonne uplatňovali.

7. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ďalej konštatoval, že miestne zisťovanie v priestoroch sídla žalobcu, kde sa podľa žalobcu mali fakturované služby poskytovať, by neprinieslo do procesu dokazovania nové dôkazy, ktoré by vyvrátili oprávnené pochybnosti správcu dane o realizácii obchodných transakcií. Poskytnutie služieb ako výuka cudzieho jazyka, školenie, správa servera, sociálnych sietí, kamerového systému, údržby PC a tlačiarň, ktoré boli momentom poskytnutia v zdaňovacom období marec 2019 aj spotrebované, nemá tzv. archívny charakter a nezanecháva v priestore, kde mala byť predmetná služba poskytnutá, hmotnú stopu. Podľa vyjadrenia konateľky spoločnosti Adept School s.r.o. výuka anglického jazyka sa organizovala na adrese F. X. G., kde mala táto spoločnosť prenajaté priestory. To znamená, že výuka anglického jazyka nemohla byť organizovaná v priestoroch, ktoré navrhoval preveriť žalobca. Vzhľadom k týmto skutočnostiam, ako aj z dôvodu, že dodávateľské spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nepotvrdili obchodnú spoluprácu so žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období, miestne zisťovanie nebolo možné považovať za dôkazný prostriedok, ktorý by zakladal dôvod na priznanie uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z deklarovaných obchodných transakcií.

8. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia tiež konštatoval, že správca dane počas výkonu kontroly žiadal od žalobcu predloženie listinných dôkazov, ktoré mohli byť dôležité z hľadiska preukázania vzniku nároku na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení. Listinným dôkazom z titulu nutnosti opráv a servisných prehliadok je napríklad servisná knižka, v ktorej sú zaznamenané pravidelné servisné prehliadky a úkony, ktoré boli vykonané, preberacie protokoly, objednávky a cenové kalkulácie. Správca dane poskytol žalobcovi na zber a predloženie dôkazov taký časový priestor, o aký sám žiadal, napriek tomu žiadny relevantný dôkaz nepredložil.

9. K namietanému nevypočutiu C. D. E. žalovaný poukázal na skutočnosť, že C. D. E. nebol splnomocneným zástupcom žiadnej dodávateľskej spoločnosti. Ďalej žalovaný uviedol, že konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. predložili čestné vyhlásenie C. D. E., osoby zodpovednej za vedenie účtovníctva tejto spoločnosti, podľa ktorého účtovníctvo nie je možné vrátiť, pretože bolo zničené vytopením. Svedecká výpoveď C. D. E. by tak nepriniesla do procesu dokazovania nové dôkazy.

II. Žaloba

10. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100404884/2021 zo dňa 09.03.2021, ktorým potvrdil rozhodnutie správca dane 101588869/2020 zo dňa 15.10.2020, a žiadal zrušiť toto rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

11. Žalobca namietal, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, ako aj to, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, bol v rozpore s administratívnymi spismi a nemal v nich oporu, a napokon aj to, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

12. Správcovi dane vyčítal, že napriek procesnej aktivite žalobcu nevykonával viaceré dôkazy, ktoré navrhoval, napr. výsluchy svedkov, vykonanie miestnej obhliadky, pričom uvedené neodôvodnil. Podľa žalobcu ho správca dane opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a jednostranne ich spochybnil bez ich preverenia. Rovnako tak namietal, že správca dane ho zaťažoval požadovaním dôkazov, ktoré boli v dispozícii dodávateľov, a ktorými on nedisponoval.

13. Ďalej namietal, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, keď porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov (odkazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015), nevyužil vypočutie svedkov, nepreveril údaje uvedené v kontrolných výkazoch z vlastného informačného systému, nereagoval na výzvy a žiadosti žalobcu o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov. Mal za to, že správca dane sa na neho snažil preniesť dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré by nebol schopný uniesť žiaden bežný daňový subjekt.

14. Taktiež namietal, že nevykonával výsluch C. E., ktorý viedol účtovníctvo jedného z dodávateľov v období rokov 2016-2017, ale vykonával výsluch pani H. bez upovedomenia, čím mu bolo odopreté právo zúčastniť sa jej vypočutia a klásť jej otázky. V spojitosti s uvedeným poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/28/2011. Dodal, že pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli vykonané výsluchy len formou písomného svedectva, teda tiež nemal možnosť klásť otázky týmto svedkom. Žalobca zároveň pri svojej argumentácii odkazoval na mnohé rozsudky Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR, ako aj na rozhodnutia českého Najvyššieho správneho súdu.

15. Tvrdil, že všetky zdaniteľné plnenia sa uskutočnili, dodali ich deklarovaní dodávatelia, preto mu vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Zdôraznil, že správca dane je oprávnený požadovať od neho iba taký rozsah dokumentov na preukázanie realizácie zdaniteľného plnenia, ktorý je bežne dostupný u väčšiny podnikateľských subjektov. Žalobca mal za to, že preukázal dodanie služieb a tovarov prostredníctvom objednávok, došlých faktúr, dodacích listov, ako aj ďalšími listinnými dokladmi, preto nebolo možné od neho vyžadovať ďalšie dokumenty. Vo väčšine prípadov správca dane spochybnil relevantnosť predložených dokladov, ale nevysvetlil, aké ďalšie doklady by relevantné boli.

III. Vyjadrenie žalovaného

16. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 21.01.2022 navrhol žalobu zamietnuť ako nedôvodnú konštatujúc, že žalobca v žalobe neuvádzal nové skutočnosti, ktoré by neboli už predmetom odvolania. Zistenia správca dane a závery z týchto zistení boli vyčerpávajúco uvedené v prvostupňovom rozhodnutí aj v napadnutom rozhodnutí, na ktorých obsah sa žalovaný odvolal.

17. Žalovaný uviedol, že miestne príslušný správca dane uskutočnil ústne pojednávanie s konateľkou spoločnosti Adept School s.r.o. I. I. H., ktorá uviedla, že predmetom činnosti tejto spoločnosti v zdaňovacom období marec 2019 bola výuka anglického jazyka, a že táto prebiehala v prenajatých priestoroch na adrese F. X. G.. V kontrolovanom zdaňovacom období viedol účtovníctvo spoločnosti Adept School s.r.o. Ing. D. E.. Na základe informácií poskytnutých Kriminálnym úradom finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) I. I. H. vo svojej výpovedi uviedla, že spoločnosť Adept School s.r.o. sa okrem výučby anglického jazyka nezaoberala inou činnosťou. K zastupovaniu tejto spoločnosti nebolo splnomocnená

žiadna iná osoba a faktúry za poskytnuté služby vystavoval G. J.. Spoločnosť Adept School s.r.o. platby za služby prijímala v hotovosti alebo na podnikateľský účet vedený vo K. L.. Za kontrolované zdaňovacie obdobie spoločnosť Adept School s.r.o. neevidovala vydané faktúry, prijaté úhrady ani nevyrovnané pohľadávky voči žalobcovi. Rovnako v predložených podrobných záznamoch o dodaní tovarov a služieb neevidovala žiadne dodania služieb pre žalobcu.

18. Žalovaný ďalej uviedol, že spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. vystavovala faktúry v účtovnom programe Amadeus 1.2057.1 od spoločnosti NRSYS spol. s r.o. a tieto boli dohľadateľné v účtovnom programe. Žalobca však predložil dodávateľské faktúry spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. vystavené v účtovnom programe MRP – Company, s.r.o. číslo licencie YPFEM1700086, ktorej vlastníkom bola fyzická osoba, a to C. D. E.. V rovnakom účtovnom programe s rovnakou užívateľskou licenciou boli vyhotovené aj žalobcom predložené faktúry za dodávateľský subjekt Adept School s.r.o.

19. Keďže na faktúrach, ktoré predložil žalobca, bolo uvedené číslo účtu vedené v Československej obchodnej banke a.s., žiadosťou adresovanou tejto banke správca dane zistil, že majiteľom predmetného účtu bola M. L. A. a disponentom C. D. E..

20. Správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenia žalobcu o poskytnutí služieb uvádzanými dodávateľmi a žalobca tieto pochybnosti nevyvrátil. Nebolo úlohou správcu dane preukazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa žalobcovi nepodarilo presvedčivo preukázať jeho existenciu.

21. K námietkam, že napadnuté rozhodnutie nespĺňalo obligatórne požiadavky predpokladané zákonom, žalovaný uviedol, že finančné orgány vyjadrili svoje rozsiahle stanovisko v protokole z daňovej kontroly, v prvostupňovom rozhodnutí ako aj v napadnutom rozhodnutí. Svoje tvrdenia správca dane oprel o rozsiahle dokazovanie a fakty, ktoré v procese kontroly vyšli najavo.

IV.

Replika žalobcu

22. Na vyjadrenie žalovaného k žalobe reagoval žalobca replikou zo dňa 26.05.2022, v ktorej uviedol, že sa pridrižava svojej žaloby, ale zároveň tiež doplnil nové žalobné námietky a to, že žalovaný mu neumožnil nahliadnuť do celého spisového materiálu, časť spisu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní zažurnalizovaná, účtovníctvo žalobcu nebolo do 10.03.2021 súčasťou spisu, nakoľko sa nachádzalo na KÚFS, pričom žalovaný iba automaticky prevzal závery KÚFS a tieto nepodrobil žiadnemu hodnoteniu ani overeniu, či sú skutočne založené na účtovníctve žalobcu. Ďalej uviedol, že správca dane nekriticky prebral do daňového konania hodnotenie dôkazov prostredníctvom inej súčasti finančnej správy bez disponovania originálmi dôkazov, preto tento postup bol podľa žalobcu v rozpore so zákonom, keďže žalobca ako daňový subjekt nebol účastníkom konania v rámci vyšetrovania KÚFS.

23. Žalovaný svoje právo podať vyjadrenie k replike žalobcu nevyužil.

V.

Konanie na správnom súde a posúdenie podstatných právnych argumentov

24. Krajský súd v Nitre uznesením č. k. 11S/75/2021-246 zo dňa 02.09.2021 vylúčil správnu žalobu ohľadom preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100404884/2021 zo dňa 09. 03.2021 na samostatné konanie.

25. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o zriadení správnych súdov“), začal s účinnosťou od 01.06.2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Vec vedená na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 11S/139/2021 bola v súlade s platným a účinným rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických

prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená do senátu 6S Správneho súdu v Bratislave a je na tomto súde vedená pod sp. zn. NR-11S/139/2021.

26. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej aj ako „SSP“) v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona o zriadení správnych súdov preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, z dôvodov uplatnených v žalobe, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. O žalobe rozhodol bez nariadenia pojednávania, keďže boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 2 SSP, keď ani jeden z účastníkov konania nežiadal nariadenie pojednávania. Deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na webovej stránke tunajšieho súdu a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25.06.2024 (§ 137 ods. 4 SSP).

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

29. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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.

30. 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.

31. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

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

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

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

38. 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.

39. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

40. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

41. Podľa § 2 ods. 1 zákona 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.

42. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je 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 v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

43. Podľa § 9 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, 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.

44. 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 vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň

skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

45. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

46. 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.

47. 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 § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

48. 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.

49. Podľa § 71 ods. 1 písm. a), c) 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, c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

50. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov, ktorými tie žalobcovi odopreli právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2019. Úlohou správneho súdu bolo v medziach žalobných námietok posúdiť, či finančné orgány pri vyrubení rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty postupovali v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou.

51. Keďže predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní boli rozhodnutia finančných orgánov vo veci odpočítania dane, správny súd prvotne uvádza, že právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, ktorú majú zaplatiť, dane splatnej alebo už zaplatenej na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty. I keď právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty, môže byť obmedzené, resp. odopreté, a to v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávných podmienok (alebo formálnych podmienok) pre priznanie práva na odpočítanie dane alebo ak došlo k daňovému podvodu, či k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022 a sp. zn. 6Sžfk/41/2021 zo dňa 30.03.2023). Ide o rôzne právne dôvody pre obmedzenie, resp. odopretie práva na odpočítanie dane, ktorých jednoznačné odlíšenie je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania či inštitútom dôkazného bremena. V rámci správneho súdneho prieskumu rozhodnutí finančných orgánov, ktorými tie odopreli žalobcovi právo na odpočítanie dane a vyrubili mu rozdiel dane, je potom správny súd viazaný dôvodom obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane vymedzeným finančnými orgánmi.

52. Vychádzajúc z obsahu rozhodnutí finančných orgánov možno konštatovať, že žalobcovi bol vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Správny súd preto venoval v medziach žalobných námietok osobitnú pozornosť prieskumu záveru finančných orgánov o nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu.

53. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane sa v zmysle zákona o DPH rozumejú: existencia zdaniteľného plnenia (i), jeho dodanie zdaniteľnou osobou (ii) a použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti (iii). Právo na odpočítanie dane pritom vzniká príjemcovi plnenia pri kumulatívnom splnení týchto podmienok. Ak čo i len jedna z vyššie uvedených hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane nie je splnená, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

54. Zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou). Predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. To však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené. Dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdých skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, kedy preukazované skutočnosti nastali. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno od daňového subjektu požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je zo strany daňového subjektu objektívne nemožné.

55. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať daň z pridanej hodnoty má dve povinnosti, a to (i) povinnosť tvrdiť a (ii) povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie, čo predstavuje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane (vo všeobecnosti) je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje relevantnými dôkazmi. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. Je tak zrejme, že úlohou správcu dane pri verifikovaní opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. To znamená, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

56. Ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcu dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej. Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru, či dodacie listy. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane.

57. Z hľadiska uvedených východísk bolo potrebné v medziach žalobných námietok posúdiť aj preskúmanú právnu vec majúcu na zreteli, že v nej bolo finančnými orgánmi spochybené splnenie podmienky reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení (tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.).

58. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca preukázanie svojich tvrdení opieral o predloženie faktúr a listín. Predloženie faktúr je však len jednou z podmienok pre uznanie práva na odpočítania dane. Samotným predložením faktúry ešte nie je preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, resp. zdaniteľného plnenia (zo strany tam uvedeného dodávateľa), pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch

bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady (či už sú to faktúry, objednávky, dodacie listy alebo iné listinné doklady) predložené daňovým subjektom nie sú nespochybniteľným dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené (dodávateľom uvedeným na faktúre), keď hodnotenie dôkazov zo strany finančných orgánov neznamená bezvýhradné akceptovanie dokladov predložených daňovým subjektom, resp. údajov v nich uvedených (či mechanické preberanie informácií predložených daňovým subjektom).

59. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých nadobudol pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení (tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.). Tieto pochybnosti správcu dane boli založené najmä na zisteniach, že

- spoločnosť Adept School s.r.o. používala iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr, pričom medzi faktúrami vystavenými spoločnosťou Adept School s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie sa nenachádzala faktúra vystavená pre žalobcu,
- na prvý pohľad bolo zrejmé, že celkový vzhľad faktúr spoločnosti Adept School s.r.o. (ako dodávateľa) bol iný ako vzhľad faktúry, ktorou disponoval žalobca, a na základe ktorej si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane,
- spoločnosť Adept School s.r.o. neevidovala vo svojom účtovníctve uhradené faktúry – pohľadávky voči žalobcovi v hotovosti,
- z účtu žalobcu prevedené sumy účtované ako úhrada za jednotlivé faktúry pre dodávateľa - príjemcu, a to spoločnosť Adept School s.r.o., boli pripísané na účty, ktorými disponoval C. D. E.,
- objednávka ku správe servera (ktorú mala realizovať spoločnosť Adept School s.r.o.) neobsahovala objednané množstvo ani technické požiadavky na dodanie služby,
- medzi faktúrami vystavenými spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sa nenachádzala faktúra vystavená pre žalobcu,
- na prvý pohľad bolo zrejmé, že celkový vzhľad faktúr spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (ako dodávateľa) bol iný ako vzhľad faktúry, ktorou disponoval žalobca, a na základe ktorej si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane,
- spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. neevidovala vo svojom účtovníctve uhradené faktúry - pohľadávky voči žalobcovi v hotovosti,
- spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., ktorá bola označená za dodávateľa zdaniteľných plnení, nevlastnila tie účty, na ktoré žalobca realizoval úhradu faktúr, ktoré mala vystaviť spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.,
- I. B. a D. L. (konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. v rozhodnom období) poznali žalobcu iba ako spoločnosť, u ktorej spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nakupovala stavebný materiál,

60. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane nadobudol pochybnosti o skutočnostiach tvrdených žalobcom nielen na základe vyjadrení konateľov spoločností Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (v rozhodnom období) a účtovníctva týchto spoločností, ale aj na základe ďalších zistení od iných subjektov (a to napríklad na základe zistenia od bánk ohľadom vlastníctva relevantných účtov, resp. dispozičného práva k relevantným účtom, na ktoré žalobca realizoval úhrady faktúr). Pochybnosti správcu dane napokon vyplynuli aj zo zistení u samotného žalobcu, resp. z oboznámenia sa s listinami predloženými samotným žalobcom (a to napríklad zo zistenia, že objednávka ku správe servera neobsahovala objednané množstvo ani technické požiadavky na dodanie služby).

61. Z administratívneho spisu je tiež zrejmé, že spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nepotvrdili dodanie predmetných zdaniteľných plnení žalobcovi. Dodanie predmetných zdaniteľných plnení napokon nepotvrdil ani C. D. E., keď ten využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania (Zápisnica KÚFS o podaní vysvetlenia zo dňa 10.07.2019).

62. Vzhľadom na (dôvodné) pochybnosti správcu dane o skutočnostiach tvrdených žalobcom bol žalobca opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach ako aj na predloženie vysvetlenia. Žalobca bol písomne ešte pred vyhotovením protokolu z daňovej kontroly podrobne oboznámený s kontrolnými zisteniami listom správcu dane č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020 spolu so špecifikovanými pochybnosťami a výzvou na predloženie dôkazov. Správca dane už v tomto liste (okrem iných) konštatoval, že predložené faktúry a listiny neboli

hodnovernými dôkazmi preukazujúcimi to, že došlo k dodaniu zdaniteľných plnení tak a v takom rozsahu, ako je to uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Tým došlo k prenosu dôkazného bremena zo správca dane na žalobcu. Aj napriek svojmu vyjadreniu žalobca nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok vzniku práva na odpočítanie dane. V písomnom oznámení o kontrolných zisteniach a aj v protokole z daňovej kontroly správca dane podrobne špecifikoval nepresnosti a nezhody, ktoré zistil, najmä vyplývajúce z faktúr predkladaných žalobcom v porovnaní s faktúrami získanými od subjektov označovaných žalobcom za dodávateľov (spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) ako aj nezhody vyplývajúce z vyjadrení D. L. a I. B. zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a I. I. H. zo spoločnosti Adept School s.r.o. v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom, informácií získaných prostredníctvom KÚFS, či informácií získaných z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti Adept School s.r.o. Spolu s protokolom z daňovej kontroly zaslal správca dane žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným v lehote do 08.10.2020. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril až po uplynutí lehoty na predloženie vyjadrenia k tomuto protokolu, pričom relevantné dôkazy nedoložil. Možno preto uzavrieť, že správca dane v písomnom oznámení o kontrolných zisteniach ako aj v protokole z daňovej kontroly jasne uviedol, že mal pochybnosti o skutočnostiach tvrdých žalobcom, ako aj to, v čom tieto pochybnosti spočívali, a tiež to, že nemal preukázanú reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení (tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.). Správca dane tak preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Námitka žalobcu, že ho správca dane neprimerane zaťažil dôkazným bremenom bez splnenia si povinnosti opakovane ho vyzvať k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a na odstránenie pochybností, teda nebola dôvodná.

63. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď preveril skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr, a to aj v spojení s obsahom vyjadrení konateľov spoločností Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (v rozhodnom období), a na základe vykonaného dokazovania nadobudol dôvodné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti žalobcom predložených dokladov, či jeho vyjadrení. Správca dane tak žalobcom predložené doklady a vyjadrenia nemohol uznať ako relevantné. V procese dokazovania došlo k prenosu dôkazného bremena zo správca dane na žalobcu ako kontrolovaný daňový subjekt, a keďže následne žalobca majúci dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal svoje tvrdenia, dôvodne mu nebol uznaný nárok na odpočítanie dane.

64. Pre úplnosť správny súd dodáva, že v konaní pred finančnými orgánmi ani nebola identifikovaná iná osoba, ktorá by mohla byť dodávateľom predmetných zdaniteľných plnení (o dodaní ktorých tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach predložených žalobcom, sú dôvodné pochybnosti žalobcom nevyvrátené), a ktorá by mohla mať status osoby registrovanej pre daň, keď samotné prevedenie určitej sumy na účet určitej osoby nemožno bez ďalšieho považovať za dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení. Ostatne žalobca aj v žalobe zotrval na tom, že predmetné ním tvrdené zdaniteľné plnenia dodali jednotliví dodávatelia uvedení na ním predložených faktúrach, keď konštatoval, že „v rámci daňovej kontroly predložil všetky bežne dostupné dokumenty, ktorými preukázal reálnosť zdaniteľných plnení a tiež skutočnosti, že ich dodali jednotliví dodávatelia, ktorí sú uvedení na faktúrach, dodacích listoch a obdobných dokumentoch“.

65. Námitka žalobcu, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutočný stav, taktiež nebola dôvodná. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ktoré viedol v zmysle zásady objektívnej pravdy. Správca dane sa snažil presne a úplne zistiť skutkový stav tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie, pričom použil aj vyjadrenia konateľov iných daňových subjektov.

66. Námitka žalobcu, že správca dane sa nezaoberal ním predloženými dôkazmi, nebola dôvodná. Z obsahu administratívneho spisu ako aj prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že správca dane sa podrobne zaoberal dôkazmi, ktoré mu boli predložené, vyhodnocoval ich jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach a porovnával jednotlivé získané dôkazy. To, že dôkazy správca dane nevyhodnotil podľa predstáv žalobcu, nemôže byť hodnotené ako vada konania zo strany správca dane. Zároveň je zrejmé, že správca dane (ako to už bolo uvedené) vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie. Nie je preto možné tvrdiť, že by daňovým konaním a spôsobom vykonávania dokazovania došlo k porušeniu procesných predpisov či porušeniu práv žalobcu. Rozhodnutia finančných orgánov obsahujú dostatok relevantných logických dôvodov a nemožno ich

považovať za nepreskúmateľné. Postupom finančných orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi.

67. K námietkam žalobcu, že žalovaný nevykonal výsluchy svedkov, resp. že nepristúpil k dokazovaniu svedeckými výpoveďami tretích osôb, správny súd uvádza, že tieto mali (v rámci žaloby) všeobecný charakter. Predmetné námietky boli „konkrétnejšie“ len vo vzťahu k „výsluchu“ I. I. H. ako svedka a vo vzťahu k nevykonaniu výsluchu C. D. E.. Správny súd sa preto bližšie zaoberal námietkami žalobcu týkajúcimi sa „výsluchu“ I. I. H. a nevykonania výsluchu C. D. E..

68. Námietka žalobcu ohľadom „výsluchu“ I. I. H. ako svedka v jeho neprítomnosti nebola dôvodná. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že menovaná nebola v administratívnom konaní vypočúvaná ako svedok, ale správca dane použil len dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou ohľadom iného daňového subjektu (a to spoločnosti Adept School s.r.o.). Správca dane teda iba použil dokumenty z daňovej kontroly u iného daňového subjektu ako dôkaz, o čom bol správcom dane spísaný aj úradný záznam dňa 26.03.2020 a so zistenými skutočnosťami bol oboznámený aj žalobca. Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (úradný záznam zo dňa 19.06.2020). Ak teda správca dane pri daňovej kontrole u žalobcu použil dokumenty z daňovej kontroly u iného daňového subjektu (či odpoveď KÚFS), pričom žalobca bol o týchto skutočnostiach upovedomený (napr. vo výzve správcu dane na predloženie dôkazov č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020), nepostupoval v rozpore s relevantnou právnou úpravou. Správny súd pripomína, že podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku možno ako dôkaz 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. V intenciách § 24 ods. 4 daňového poriadku nepochybne možno pri daňovej kontrole použiť aj dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou, samozrejme za predpokladu, že je kontrolovaný daňový subjekt s použitím týchto dokumentov oboznámený. Postup, aký zvolil správca dane pri daňovej kontrole u žalobcu (použitie dokumentov získaných v súvislosti s inou daňovou kontrolou), už ostatne aproboval tak Najvyšší súd SR (v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022, ods. 39) ako aj Najvyšší správny súd SR (v rozsudku sp. zn. 5Sfk/53/2022 zo dňa 30.11.2023, ods. 43), či Ústavný súd SR (v uznesení sp. zn. IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30.11.2021, ods. 42).

69. Správny súd v nadväznosti na námietku žalobcu ohľadom „výsluchu“ I. I. H. ako svedka v jeho neprítomnosti poznamenáva, že I. I. H. nebola účtovníčkou spoločnosti Adept School s.r.o., ako to nesprávne tvrdí žalobca v žalobe, ale konateľkou tejto spoločnosti.

70. Námietka žalobcu o nevypočutí C. D. E. ako svedka taktiež nebola dôvodná. Z administratívneho spisu vyplýva, že C. D. E. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania (Zápisnica KÚFS o podaní vysvetlenia zo dňa 10.07.2019). Správny súd pripomína, že aj v daňovom konaní môže odoprieť výpoveď ten, kto by ňou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania seba alebo blízkej osobe (§ 25 ods. 2 daňového poriadku). To znamená, že pokiaľ má fyzická osoba motív nevypovedať v rámci určitého trestného konania, pretože má obavu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, potom má (zákonodarcom aprobovaný) motív z rovnakého dôvodu nevypovedať tiež v daňovom konaní. Správny súd ďalej uvádza, že C. D. E. síce bol osobou zodpovednou za vedenie účtovníctva spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., avšak podľa jeho čestného vyhlásenia účtovníctvo nebolo možné vrátiť, pretože bolo zničené vytopením. Napokon, ako to konštatoval aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, C. D. E. nebol splnomocneným zástupcom žiadnej dodávateľskej spoločnosti (t. j. spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.).

71. Ani námietka žalobcu, týkajúca sa nevykonania miestneho zisťovania, resp. miestnej obhliadky, nebola dôvodná. K tejto námietke žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôvodne uviedol, že miestne zisťovanie v priestoroch sídla žalobcu, kde sa mali fakturované služby poskytovať, by neprinieslo do procesu dokazovania nové dôkazy, ktoré by vyvrátili oprávnené pochybnosti správcu dane o realizácii obchodných transakcií. Poskytnutie predmetných služieb, nemá tzv. archívny charakter a nezanecháva v priestore, kde mali byť predmetné služby poskytnuté, hmotnú stopu, keďže tieto služby mali byť momentom poskytnutia v zdaňovacom období marec 2019 aj spotrebované (samozrejme za predpokladu, že boli skutočne dodané aspoň v čiastočnom rozsahu).

72. Námieta žalobcu, týkajúca sa nesprávneho vyhodnotenia dôkazov, nebola dôvodná. Daňový poriadok určuje procesný postup správcu dane, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dokazovanie, ktoré môže prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Správca dane je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná, a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je potom vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či treba obstať ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte.

73. Určenie hranice dôkaznej povinnosti daňového subjektu je vždy individuálne, keď vyplýva zo skutkových a právnych okolností konkrétneho prípadu. Preto je potrebné mať vždy na zreteli, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu, získavať dôkazy o tom, že bol obchod uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti a aby tieto dôkazy mohol potom predložiť finančným orgánom v rámci prípadnej daňovej kontroly. Žalobca síce správcovi dane predložil listinné dôkazy, ktoré však neboli spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane o skutočnostiach tvrdených žalobcom, pričom správca dane tieto pochybnosti zrozumiteľne vymedzil a podložil konkrétnymi skutkovými zisteniami. Inými slovami, žalobca v daňovom konaní (a ani v žalobe) neuviedol také dôkazy a argumenty, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť závery správcu dane o tom, že nepreukázal nadobudnutie predmetných zdaniteľných plnení v zdaňovacom období marec 2019 (tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.).

74. V nadväznosti na uvedené je potrebné uvedomiť si, že daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH môže vzniknúť iba na základe faktického dodania tovaru alebo služby (čo žalobca nepreukázal) a nie na základe vystavenia faktúr s daňou. Základnou podmienkou práva na odpočítanie dane je, aby išlo o tovary a služby, ktoré naozaj boli dodané. Správca dane pri posudzovaní dôvodnosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí vychádzať nielen z dokladov, resp. listín predložených daňovým subjektom, ale aj z ďalších zistení, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Správca dane musí tiež posúdiť, či v prípade predložených dokladov neabsentuje materiálny základ. Skutočnosť, že boli vyhotovené a predložené faktúry, nie je nespochybniteľným dôkazom toho, že k dodaniu tovarov a služieb skutočne došlo.

75. Dôvodná nebola ani námieta žalobcu, ktorou finančným orgánom vyčítal nesprávne právne posúdenie veci. Správny súd mohol len prisvedčiť správnosti záverov žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane, pretože žalobca nepreukázal nadobudnutie predmetných zdaniteľných plnení v zdaňovacom období marec 2019 (tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.).

76. Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sa spája výlučne so vznikom daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Dodanie tovaru alebo služby, na základe čoho vzniká daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane a pokiaľ žalobca nepreukázal, že tovar alebo služba bola dodaná, nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchody deklarované predmetnými faktúrami boli reálne uskutočnené, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti týchto dodávateľov v zmysle zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH. Rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, je potom výsledkom správneho právneho posúdenia veci a námietky žalobcu uvedené v žalobe nie sú dôvodné. Zákon o DPH stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Na to, aby mohlo byť pri dodaní tovaru alebo služby uplatnené právo na odpočítanie dane, nestačí len vyhotovenie samotnej faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH.

77. Pokiaľ žalobca namietal, že je ťažké predstaviť si, akú ďalšiu evidenciu mal predložiť ohľadne upratovacích služieb, ktoré mu boli poskytnuté zo strany dodávateľov, správny súd pripomína, že žalobcom uvádzaný dodávateľ dodanie týchto služieb nepotvrdil. Objednávky a pri upratovacích službách knihy dochádzky s nečitateľnými podpismi skutočne nepreukazujú, že k uskutočneniu predmetných služieb naozaj došlo.

78. Možno teda uzavrieť, že rozhodnutia finančných orgánov preskúmané v medziach žalobných námietok vychádzajú z riadne zisteného skutkového stavu, sú jasné, zrozumiteľné a obsahujú všetky zákonné náležitosti. Finančné orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí jasne a výstižne vysvetlili, ktoré skutočnosti nepovažovali za preukazné, z ktorých dôkazov vychádzali, akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadili a ako vec právne posúdili.

79. S odkazom na vyššie uvedené dôvody, po preskúmaní konkrétnych relevantných žalobných námietok, správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby, a preto ju postupom podľa § 190 SSP zamietol.

80. Pre úplnosť správny súd poukazuje na § 62 ods. 1 SSP, podľa ktorého žalobca môže meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd, ak tento zákon neustanovuje inak, a na § 134 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. Žalobca až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby v replike doplnil nové žalobné body, a preto na ne správny súd nemohol prihliadať (§ 62 ods. 1 SSP v spojení s § 134 ods. 1 SSP).

81. Správny súd v nadväznosti na námietky žalobcu vznesené replike len doplňujúco uvádza, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by účtovníctvo žalobcu nebolo súčasťou administratívneho spisu až do 10.03.2021, keď súčasťou administratívneho spisu je Zápisnica o vykonaní úkonu zo dňa 10.03.2021. Z predmetnej zápisnice vyplýva, že v tento deň došlo k vráteniu zapožičaných dokladov Kriminálnemu úradu finančnej správy, ktoré boli správcovi dane od Kriminálneho úradu finančnej správy zapožičané na základe odstúpenia zaistených vecí č. 502783/2019 zo dňa 09.09.2019. V samotnom odstúpení zaistených vecí č. 502783/2019 zo dňa 09.09.2019 je výslovne uvedené, že po ukončení daňovej kontroly je potrebné zaistené účtovné doklady vrátiť Kriminálnemu úradu finančnej správy.

82. Pokiaľ ide o súčasť administratívneho spisu s poradovým č. 79, tá je označená ako „Dáta z technických nosičov, príloha 6, 7, 14, 15, 18, 22, 23, 24 a 39, CD“. V administratívnom spise je jednoznačne uvedené pri jeho súčastiach s poradovým č. 6, 7, 14, 15, 18, 22, 23, 24 a 39, že ich prílohou je CD. V súčastiach administratívneho spisu s poradovým č. 6 (porovnaj prílohu k č. 502783/2019 – Zoznam zaistených vecí – účtovných dokladov subjektu marand plus, s.r.o., Levická 7, 949 01 Nitra), 14, 15, 18 a 22 je výslovne uvedené, že ich prílohou je CD. V dokumente tvoriacom súčasť administratívneho spisu s poradovým č. 7 je rukou dopísané „+ USB“. Súčasť administratívneho spisu s poradovým č. 23 tiež obsahuje informácie o prílohe a nič nenasvedčuje tomu, že by sa s ňou žalobca nemohol oboznámiť. Technické nosiče tvoriace prílohu súčasti administratívneho spisu s poradovým č. 24 a 39 navyše predkladal samotný žalobca. Vzhľadom na uvedené nemožno súhlasiť s námietkou žalobcu, že sa k časti dokazovania týkajúcej sa súčasti administratívneho spisu s poradovým č. 79 nemohol vyjadriť. Z administratívneho spisu naopak vyplýva, že žalobca mal možnosť vyjadriť sa k všetkým podstatným skutkovým zisteniam, ktoré boli podkladom pre vydanie prvostupňového rozhodnutia ako aj napadnutého rozhodnutia.

83. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 168 a contrario SSP tak, že úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, keďže nezistil dôvody, pre ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, aby ich žalovanému nahradil.

84. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ a § 145 ods. 2 písm. a/ SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa má 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.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny 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 správnym 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 správny 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 (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 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.