

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/63/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200272
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200272.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov senátu JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: G. X. s.r.o., so sídlom W. XX, XXX XX H., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného: AdvokAAt advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Pri Habánskom mlyne 16, 811 04 Bratislava, IČO: 52 998 215, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101057350/2021 zo dňa 16.06.2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101987889/2020 zo dňa 15.12.2020, takto

rozhodol:

Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 101057350/2021 zo dňa 16.06.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101987889/2020 zo dňa 15.12.2020 a vec vracia I. stupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

1. Žalobca sa správnou žalobou doručenou Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101057350/2021 zo dňa 16.06.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 101987889/2020 zo dňa 15.12.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol 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 vyrubený rozdiel dane v sume 15 552,35 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2018. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou I., s.r.o. za dodávku tovarov a služieb, pri ktorých daňové orgány skonštatovali nepreukázanie dodania deklarovanych zdaniteľných plnení dodávateľom uvedeným na faktúrach.

2. Petitom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a uloženia povinnosti žalovanému zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania, a to z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c) až písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“).

3. Žalobca poukázal na to, že v obchodnom styku s dodávateľskou spoločnosťou dodržal potrebnú mieru opatrnosti a odbornej starostlivosti. Daňovým orgánom vytkol, že vo svojich rozhodnutiach neuviedli konkrétne, ako mal žalobca postupovať tak, aby splnil tieto nimi vyžadované kritériá. Poukázal na judikatúru kasačného súdu, podľa ktorej ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku

skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Otázka, či dodávateľ tovaru alebo služby zaplatil DPH splatnú vo vzťahu k týmto plneniam do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

4. Žalobca pripomenul, že aj keď vo svetle vykonaného dokazovania sa dodávateľská spoločnosť I., s.r.o. môže javiť ako nedôveryhodná, treba zdôrazniť, že takýto záver mohol urobiť až správca dane, a to až potom, ako o tom získal dôkazy. Žalobca však nedisponuje prostriedkami na takéto preverovanie svojho dodávateľa, ani na to nemá žiadne oprávnenie vyplývajúce z právnych predpisov. Všetky zistenia, ku ktorým ex post dospeli daňové orgány, boli v čase realizácie obchodného styku s dodávateľskou spoločnosťou pre žalobcu nedosiahnuteľné, pričom niektoré z nich správca dane zistil až na základe medzinárodnej výmeny informácií.

5. Žalobca odkazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) poukázal na to, že zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý bol dodaný, či už z dôvodu, že faktúru vystavil rizikový alebo neexistujúci subjekt, resp. že sa nedá zistiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru alebo služieb, je možné len vtedy, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od zdaniteľnej osoby vyžadovali overenia, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu správcovi dane. Takisto nie je správna prax, na základe ktorej sa zamietne právo na odpočet DPH z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar, na základe ktorej sa vyžaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňal podmienky zdaniteľnej osoby, že disponoval predmetným tovarom alebo službou a bol schopný tovar alebo službu dodať a že si splnil povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň, alebo z dôvodu, že zdaniteľná osoba nemá okrem faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku nároku na odpočet DPH boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu vystaviteľa faktúry.

6. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Pripomenul, že správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr deklarujúcich dodávky tovaru a služieb od spoločnosti I., s.r.o. V danom prípade ide o priamy obchodný vzťah medzi žalobcom a jeho dodávateľom, ktorého si žalobca sám vybral ako svojho obchodného partnera s vedomím, že práva priznané mu zákonom o DPH priamo závisia na tom, či si jeho dodávateľ plní svoje povinnosti platiteľa dane z pridanej hodnoty (zásada neutrality dane). Dodanie tovaru a služieb označeným dodávateľom tak, ako to tvrdí žalobca nebolo preukázané. Nebolo teda preukázané splnenie podmienok pre odpočítanie dane.

7. Žalovaný ďalej uviedol, že s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane sa vysporiadal už v napadnutom rozhodnutí, na čom aj naďalej zotrváva. Je na žalobcovi, aby správcovi dane v priebehu daňovej kontroly hodnoverne preukázal, že fakturovaný tovar a služby mu boli dodané uvádzaným dodávateľom. Žalobca je tým, kto si má dostatočne preveriť dodávateľskú spoločnosť, či je schopná požadované dodanie realizovať, aké je jej materiálno-technické a personálne vybavenie, nakoľko vstupom do obchodných vzťahov s týmto dodávateľom prebral na seba ako daňový subjekt plnú zodpovednosť za ekonomické a právne dôsledky svojich rozhodnutí. Žalobca v konaní namietal prenesenie dôkazného bremena zo správneho orgánu na žalobcu. V tomto smere žalovaný poukazuje na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t. j. nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Zákonodarcu požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť v prípade odôvodnených pochybností správcu dane schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Tento záver o prenesení dôkazného bremena na žalobcu vyplýva aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudky sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017, sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19.06.2019, sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19.06.2019, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011, sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016). Nie je preto úlohou správcu dane dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia pokiaľ sa žalobcovi nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o dodaní tovaru a služieb uvádzaným dodávateľom a žalobca tieto pochybnosti nevyvrátil. Žalobcu ako daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno na spoľahlivé preukázanie

svojich tvrdení pri uplatnení nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a pokiaľ tvrdí, že k dodaniu tovaru a služieb došlo na faktúrach uvedeným dodávateľom, ako účastník tohto obchodu má dostatok času a možností na zabezpečenie dôkazov, aby v prípade spochybnenia správcom dane v priebehu daňovej kontroly toto dôkazné bremeno uniesol.

8. Žalovaný ďalej zdôraznil, že ani výsluchy konateľov odberateľov žalobcu neodstránili pochybnosti o uskutočnení plnení spoločnosťou I., s.r.o., práve naopak, vypočutí svedkovia zhodne tvrdili, že preverované upratovacie práce vykonával priamo konateľ žalobcu spolu so synom. Svedkovia neuviedli, že by upratovacie práce vykonávali aj ich zamestnanci, pričom ani žalobca neuviedol žiadne konkrétne mená zamestnancov odberateľov, ktorých informácie by boli relevantné k danej veci. Rovnako správca dane nespochybnil dodanie tovaru odberateľovi U. s.r.o., ale spochybnil dodanie tovaru a služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa I., s.r.o., ktorý je nekontaktný a nepotvrdil vierohodnosť sporných faktúr.

9. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia a viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, rozhodol o veci verejne vyhláseným rozsudkom, nakoľko prejednanie veci na pojednávaní nepožadoval výslovne žiadny z účastníkov ani to správny súd nepovažoval za potrebné. Po oboznámení sa so žalobou, následnými vyjadreniami účastníkov a s pripojeným administratívnym spisom žalovaného dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná.

10. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu v období od 19.03.2019 do 27.02.2020 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100391077/2020 zo dňa 11.02.2020.

11. Správca dane rozhodnutím č. 101987889/2020 zo dňa 15.12.2020 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 15 552,35 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2018. V odôvodnení uviedol nasledovné zistenia:

12. V kontrolovanom zdaňovacom období november 2018 si žalobca okrem iného uplatnil odpočítanie DPH z nákupu tovarov a služieb od spoločnosti I., s.r.o., so sídlom Pod D. XXXXX/X, XXX XX H., IČO: XX XXX XXX. Išlo o nasledovné faktúry:

- Faktúra č. XXXXXX zo dňa 14.11.2018 (interné číslo XXPSTXXXX), celková fakturovaná suma: 35 511,12 Eur, základ dane 29 592,50 Eur, DPH: 5 918,52 Eur, dátum dodania tovaru 14.11.2018, označenie tovaru: sada trégrov, 2-3-4-6 metrov, stav použité v množstve 40 m³, stojky, trojnožky, hlavice, príslušenstvo k sade trégrov, stav použité v množstve 30 bal.;

- Faktúra č. XXXXXX zo dňa 30.11.2018 (interné číslo XXPSTXXXX), celková fakturovaná suma: 50 891,76 Eur, základ dane 42 409,80 Eur, DPH: 8 481,96 Eur, dátum dodania tovaru 30.11.2018, označenie tovaru: debnenie Dokamatic 2,5 x 4, stav používané, nie nové v množstve 10 ks, debnenie Dokamatic 2,5 x 5, stav používané, nie nové v množstve 20 ks, zabezpečenie vykládky, sklad CSLM BA;

- Faktúra č. XXXXXX zo dňa 20.11.2018, celková fakturovaná suma: 2 961,96 Eur, základ dane 2 468,30 Eur, DPH: 493,66 Eur, dátum dodania tovaru 20.11.2018, popis: upratovacie služby od 01.11.2018 do 14.11.2018, 9 dní, prevádzky C. group;

- Faktúra č. XXXXXX zo dňa 07.12.2018, celková fakturovaná suma: 3 949,27 Eur, základ dane 3 291,06 Eur, DPH: 658,21 Eur, dátum dodania tovaru 30.11.2018, popis: upratovacie služby od 15.11.2018 do 30.11.2018, 12 dní.

13. Podľa výpisu z obchodného registra jediným konateľom spoločnosti I. s.r.o. je od 17.07.2017 občan Českej republiky M. S..

14. Správca dane zaslal na adresu sídla spoločnosti I., s.r.o. výzvu č. 100699141/2019 zo dňa 20.03.2019, prostredníctvom ktorej v zmysle § 26 ods. 7 daňového poriadku žiadal predložiť doklady preukazujúce obchodné vzťahy s daňovým subjektom. Zásielka sa vrátila späť s označením „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Doklady správcovi dane predložené neboli.

15. Dňa 16.05.2019 správca dane vykonal na adrese sídla spoločnosti I., s.r.o. miestne zisťovanie, z ktorého spisal úradný záznam č. 101160159/2019. Správca dane zistil, že na danej adrese sa nachádza bytový dom, pričom na jednej schránke bolo pri mene D.I uvedené aj obchodné meno spoločnosti I., s.r.o. Podľa údajov zaznačeným v obchodnom registri bol Ing. V. D., s adresou bydliska C. D. XXXXX/X, H. - T. I., konateľom spoločnosti I., s.r.o. v období od 02.06.2015 do 17.07.2017. Na zvončekoch obchodné meno spoločnosti, prípadne meno, D. vyznačené nebolo.

16. Správca dane v rámci správy daní zistil, že spoločnosť I., s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2018 nepodala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty. Posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty podala za zdaňovacie obdobie marec 2018. Registrácia na dani z pridanej hodnoty bola spoločnosť I., s.r.o. ukončená ku dňu 31.12.2018. Za rok 2018 spoločnosť nepodala ani daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby, posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby podala za rok 2016, nepodala ani daňové priznanie k dani z motorových vozidiel. Za preverované obdobie spoločnosť I., s.r.o. nepodala žiadne prehľady a hlásenia, ktoré by nasvedčovali, že v priebehu roka 2018 zamestnávala nejakých zamestnancov.

17. Správca dane za účelom preverenia majiteľa a disponenta bankového účtu č. G XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX, ktorý bol označený na sporných faktúrach od spoločnosti I., s.r.o., požiadal príslušnú bankovú inštitúciu o súčinnosť. Bolo zistené, že majiteľom uvedeného účtu je spoločnosť Y., a.s., C. XXXX/XX, XXX XX T. I. nad D. a nie deklarovaný dodávateľ I., s.r.o. Dispozičné práva k tomuto účtu má I. B., ktorý nebol konateľom a ani spoločníkom deklarovaného dodávateľa. Na základe ďalšej žiadosti o súčinnosť zo dňa 20.9.2019 požiadal správca dane bankovú inštitúciu o zaslanie výpisov z uvedeného bankového účtu za obdobie november 2018 až august 2019. Správcovi dane boli doručené výpisy z bankového účtu č. G XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX za požadované obdobie, z ktorých je zrejmé, že peňažný tok, týkajúci sa preverovaných faktúr, na účte fungoval tak, že prichádzajúce finančné prostriedky boli v krátkom časovom úseku, väčšinou v ten istý deň, najneskôr na druhý deň, vyberané v hotovosti I. B.. Zistenie, že žalobca poukazoval finančné prostriedky na účet inej spoločnosti a nie deklarovaného dodávateľa, podporilo pochybnosti správcu dane o dodaní preverovaných plnení prostredníctvom spoločnosti I., s.r.o. Výbery finančných prostriedkov v hotovosti znemožnili ďalšiu kontrolu ich obehu. Okrem toho správca dane z účtovných dokladov žalobcu zistil, že spoločnosť Y., a.s. bola jeho priamym dodávateľom v mesiaci november 2017 a teda je dôvodné predpokladať, že žalobca evidoval bankový účet č. G. XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX aj pri spoločnosti Y., a.s., pričom pri poukazovaní finančných prostriedkov na rovnaký bankový účet aj v prípade spoločnosti I., s.r.o. mohol predpokladať podvodný charakter transakcií.

18. Konateľ žalobcu Z. G. sa k spolupráci so spoločnosťou I., s.r.o. vyjadril počas ústneho pojednávania. Uviedol, že žalobca sa zaoberá stavebno-montážnou činnosťou, poskytuje upratovacie služby, dodáva stavebné zariadenia, bezpečnostné a ochranné siete, zabezpečuje chod športového areálu C., zamestnáva 2 až 3 zamestnancov. V mesiaci november 2018 nebola žiadna osoba splnomocnená konať v mene žalobcu, v roku 2018 jedným z najväčších dodávateľov žalobcu bola spoločnosť I., s.r.o., najväčšími odberateľmi boli spoločnosti U., a.s., X. stavby W. I., spol. s r.o., C., s.r.o. Z ďalších vyjadrení konateľa žalobcu vyplynulo, že má stabilných dodávateľov, s ktorými desaťročia komunikuje, resp. si ich vyberá na základe odporúčaní, čo pre neho predstavuje formu overenia si ich dôveryhodnosti. Ohľadom spoločnosti I., s.r.o. nevedel uviesť, ako sa o tejto spoločnosti dozvedel a ani kto vystupoval a komunikoval v jej mene, nevedel ako prebiehala komunikácia s touto spoločnosťou, akou formou boli faktúry od spoločnosti doručované. Vyjadril sa, že obchodné transakcie dojednával a celý priebeh obchodu mal na starosti spoločník V. G.. V mesiaci november 2018 spoločnosť I., s.r.o. zabezpečovala pre žalobcu upratovacie služby na základe uzavretej zmluvy, konateľ žalobcu nemal informáciu o tom, že by dodávala aj nejaký tovar, prípadne stavebné zariadenia. Uviedol, že spolupráca so spoločnosťou I., s.r.o. bola ukončená k 31.12.2018, z dôvodu nespoľahlivosti, pričom mali aj problém s komunikáciou. Počas ústneho pojednávania správca dane predložil konateľovi žalobcu faktúry č. XXXXXX, XXXXXX, XXXXXX, XXXXXX, vystavené v mene dodávateľa I., s.r.o., ku ktorým uviedol, že nevie presne, kde boli vykonávané upratovacie služby fakturované faktúrami č. XXXXXX a XXXXXX, ale „bolo to v bratislavských gastrozariadeniach“. K faktúre č. XXXXXX uviedol, že „má taký pocit“, že išlo o prvky stavebného debnenia, ktoré boli predané spoločnosti Cestné stavby W. I., spol. s r.o., stavebné debnenie a jeho prvky uvedené na faktúre č. XXXXXX boli ďalej odpredané spoločnosti U., a.s., prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť I., s.r.o., konateľ žalobcu nebol prítomný pri vykladaní tovaru.

19. Správca dane vypočul ako svedka V. M. G., ktorý uviedol, že je jedným zo spoločníkov a zároveň je aj zamestnancom žalobcu v trvalom pracovnom pomere. Náplňou jeho práce je „robiť všetko čo je potrebné“, zabezpečuje obchody, avšak písomne splnomocnený konať v mene žalobcu nie je. Z ďalších vyjadrení svedka vyplýva, že pozná spoločnosť I., s.r.o., dozvedel sa o nej od svojho dlhoročného známeho pána I. B., ktorého požiadal, či by mu nevedel zabezpečiť nejakého dodávateľa. Pán B. zabezpečil spoločnosť I., s.r.o., ktorá pre žalobcu vykonala upratovacie služby. V mene žalobcu obchodné transakcie dohadoval svedok, ktorý komunikoval iba s pánom B., v sídle spoločnosti I., s.r.o. nikdy nebol a ani sa nestretol s konateľom tejto spoločnosti. Obchody boli uzatvárané na základe ústnej dohody, avšak svedok „mal pocit“, že pán G. (konateľ žalobcu) vyhotovil aj zmluvu. Zodpovedný za upratovacie služby bol pán G., dodávky stavebného debnenia zabezpečoval svedok, v mene spoločnosti I., s.r.o. vystupoval iba pán B., avšak svedok nemal vedomosť, v akom vzťahu bol k tejto spoločnosti. Skutočnosť, že tovar bol dodaný a služby poskytnuté spoločnosťou I., s.r.o., sa svedok dozvedel z vystavených faktúr. Faktúry boli doručené prostredníctvom pána B., niektoré prišli poštou. Svedok nevedel, komu patria podpisy na sporných faktúrach, avšak druhý podpis (vedľa pečiatky s podpisom) patrí ich účtovníčke. Podľa svedka v decembri 2018 žalobca z dôvodu nespokojnosti s kvalitou dodávaných služieb ukončil spoluprácu so spoločnosťou I., s.r.o. Tovar deklarovaný na faktúrach č. XXXXXX a č. XXXXXX (stavebné debnenie a príslušenstvo) svedkovi ponúkol pán B., avšak nakladania tovaru sa svedok nezúčastnil. Ďalej uviedol, že tovar vždy objednával aj s dopravou na miesto určenia, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ. Svedok nemal vedomosť o pôvode tovaru, pred predajom tovar nevidel a ani ho nekontroloval, tovar si mal skontrolovať odberateľ U., a.s. Vykladanie tovaru sa uskutočnilo priamo u odberateľa, na stavebnom dvore F. majer, H.. Svedok bol prítomný pri vykladaní tovaru deklarovaného na faktúre č. XXXXXX, avšak nevedel, či bol prítomný aj niekto zo spoločnosti I., s.r.o. K plneniam, ktoré sú predmetom faktúr č. XXXXXX a XXXXXX (upratovacie služby), svedok uviedol, že niekedy v roku 2017 sa ho pýtal pán G., či vie o niekom, kto poskytuje upratovacie služby. Oslovil viacerých známych, pričom medzi oslovenými bol aj pán B.. Ten sa mu ponúkol, že mu tieto služby zabezpečí. Svedok nedisponoval informáciami o tom, aké konkrétne osoby upratovacie služby vykonali, akým spôsobom boli práce skontrolované, nakoľko tieto záležitosti mal na starosti pán G..

20. Svedok tiež ako svedka vypočul I. B., ktorý uviedol, že pozná žalobcu a aj konateľa Z. G., s ktorým ho zoznámil jeho dlhoročný známy V. M. G.. Nemá splnomocnenie konať v mene žiadnej spoločnosti, avšak „veľmi dávno, asi v roku 2017“, bol splnomocnený konať v mene spoločnosti I., s.r.o. Pre žalobcu svedok „v podstate“ sprostredkoval obchodné transakcie so spoločnosťou I., s.r.o., v mene ktorej komunikoval V. M. Y., na základe splnomocnenia, ktoré svedkovi ukázal. Avšak od akého dátumu bol V. Y. splnomocnený konať za uvedenú spoločnosť, svedok nevedel. Svedok nebol v žiadnom pracovno-právnom vzťahu voči spoločnosti I., s.r.o., nemal žiadnu právomoc konať v jej mene. S konateľom tejto spoločnosti pánom M. S. sa stretol len raz, pričom vo veci obchodov ho nekontaktoval, na sídle spoločnosti bol, avšak tam bola len poštová schránka. Ohľadom sprostredkovania upratovacích služieb a dodávok tovaru svedok komunikoval iba s pánom Y., nemal vedomosť, že dodávateľom tovaru a služieb bude spoločnosť I., s.r.o. Svedok nevedel uviesť pôvod fakturovaného tovaru, ktorý ani nikdy nevidel, nebol prítomný pri nakladaní a ani pri vykladaní tovaru, nevedel, kde bol tovar skladovaný, kto zabezpečoval jeho prepravu, nevedel, kto konkrétne vykonal fakturované upratovacie služby. Vyjadril sa, že ho to nezaujímalo. Finančnú odmenu za sprostredkovanie obchodov nedostal, faktúry, na ktorých bola v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť I., s.r.o. a v pozícii odberateľa daňový subjekt, dostal od pána Y. a odovzdal ich pánovi G.. Svedok nemal s pánom Y. spísanú žiadnu dohodu, pričom nemal vedomosť ani o tom, či žalobca kontaktoval aj priamo spoločnosť I., s.r.o. a či medzi sebou mali podpísané aj nejaké zmluvy. Zo strany žalobcu sa svedka nikto nepýtal na pôvod tovaru. K bankovému účtu č. G XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX, ktorý bol uvedený na faktúrach od spoločnosti I., s.r.o. a ktorý podľa zistení správca dane patrí spoločnosti Y., a.s., pričom dispozičné práva k účtu má svedok, uviedol, že sa tak dohodol s pánom G. (spoločníkom žalobcu). Ústne sa dohodli, že spoločnosť I., s.r.o. a ani pán Y. nebudú disponentmi na účte. Finančné prostriedky poukázané na účet žalobcom za úhradu faktúr svedok po častiach vyberal, pričom podľa jeho tvrdení hotovosť odovzdal V. Y. a aj iným osobám, ktoré však neidentifikoval. Pri ústnom pojednávaní bolo prijaté opatrenie, v zmysle ktorého svedok mal predložiť správcovi dane písomnú zmluvu o používaní účtu spoločnosťou I., s.r.o., túto však správcovi dane nepredložil. Svedok nepreukázal ani svoje tvrdenie, že V. Y. bol osobou oprávnenou konať v mene spoločnosti I., s.r.o.

21. Správca dane predvolal na výsluch svedka pána I. Y., ktorý je jedným z konateľov spoločnosti C. K. s.r.o. a zároveň je jedným z konateľov spoločnosti C., s.r.o. a D. Q., ktorý je konateľom spoločnosti C. K. s.r.o. a súčasne je aj konateľom spoločnosti C., s.r.o.

22. Dňa 17.06.2020 sa konalo ústne pojednávanie so svedkami I. Y. a V.. D. Q., ktorí vypovedali v pozícii konateľov spoločnosti C., s.r.o. Svedkovia zhodne potvrdili spoluprácu medzi spoločnosťou C., s.r.o. a žalobcom v zdaňovacom období november 2018. Uviedli, že žalobca vykonával upratovacie práce na základe rámcovej zmluvy. Svedok I. Y. uviedol, že upratovacie práce vykonával osobne pán G. spolu „s dvoma ďalšími ľuďmi“, pričom mu predstavil aj svojho syna, ktorý na prevádzkach upratoval spolu s ním. Svedok V.. Q. nemal vedomosť o konkrétnych osobách, ktoré okrem pána G. vykonávali upratovacie práce, avšak skonštatoval, že spoločnosť C., s.r.o. si práce objednala od žalobcu. Kľúče od prevádzok odovzdal V.. Q. pánovi G., s ktorým aj komunikoval ohľadom upratovacích prác. Čistiace prostriedky nakupovala spoločnosť C., s.r.o. Obaja svedkovia zhodne uviedli, že žalobca vystupoval vo vzťahu k spoločnosti C., s.r.o. ako dodávateľ a vykonávateľ upratovacích a čistiacich prác. Od roku 2018 so žalobcom nespupracujú, pričom v danej súvislosti svedok Y. uviedol, že keď videl pána G. a jeho syna ako upratujú, tak spoluprácu ukončili.

23. Dňa 17.06.2020 správca dane vypočul svedkov I. Y. a V.. D. Q. aj v pozícii konateľov spoločnosti C. K. s.r.o. Svedkovia zhodne potvrdili, že spoločnosť C. K. s.r.o. v zdaňovacom období november 2018 spolupracovala so žalobcom, predmetom spolupráce boli upratovacie práce na základe rámcovej zmluvy. Z vyjadrení svedka V.. Q. vyplynulo, že upratovacie práce vykonával priamo pán G., ktorého svedok stretol na prevádzke Shopping C. F. piesky a možno ešte 2 alebo 3 ľudia. Kľúče od prevádzok V.. Q. odovzdal pánovi G., s ktorým ohľadom upratovacích prác aj komunikoval. Obaja svedkovia zhodne uviedli, že žalobca vystupoval vo vzťahu k spoločnosti C. K. s.r.o. ako dodávateľ a vykonávateľ upratovacích a čistiacich prác. Od roku 2019 spolu nespupracujú.

24. Dňa 24.07.2020 správca dane spísal so žalobcom Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101216761/2020, z ktorej vyplýva, že Zmluvu o poskytovaní upratovacích a čistiacich prác zo dňa 17.12.2017 a Dodatok č. 1 k zmluve zo dňa 06.09.2018 za žalobcu podpísal konateľ Z. G., avšak kto, kde, kedy zmluvu a dodatok podpísal za spoločnosť I., s.r.o. nevie, už podpísané dokumenty daňovému subjektu priniesol pán G.. Zmluvu stiahol z internetu konateľ Z. G., ktorý ako právne neznaný prevzal aj časť textov, ktoré sa zdajú v súčasnosti nelogické, avšak v čase vyhotovenia zmluvy v tom problém nevidel. Podľa ďalších vyjadrení zodpovedným zástupcom, ktorého vymenoval dodávateľ v súlade s článkom 6 zmluvy a ktorému žalobca odovzdal kľúče od prevádzok, bol pán B., ktorý mal ústne pánovi G. deklarovat', že je splnomocneným zástupcom spoločnosti I., s.r.o., pričom prostredníctvom pána G. pán B. poskytol žalobcovi fakturačné údaje, vrátane čísla bankového účtu. Skutočnosť, či pán B. je splnomocnený konateľ za spoločnosť I., s.r.o., si žalobca overil iba prostredníctvom informácie a odporúčania od Ing. G.. Konkrétne osoby, ktoré vykonali upratovacie práce, žalobca identifikovať nevedel, nedisponoval žiadnymi ďalšími dôkazmi, okrem tých, čo už predložil, ktoré by preukazovali uskutočnenie plnení spoločnosťou I., s.r.o. Žalobca dodávateľa písomne neinformoval o nedostatkoch, pričom nikdy spolu nekomunikovali ani e-mailom, nespisovali žiadne dokumenty preukazujúce vykonanie prác na jednotlivých prevádzkach. Reklamácie riešil na základe požiadavky od pána Q. pán G. v spolupráci s pánom B.. Podľa tvrdení žalobcu spoločnosť I., s.r.o. nemala informácie, kto je konečným odberateľom upratovacích prác, pričom nezabezpečovala žiadne čistiace prostriedky a ani náradie k upratovaniu. Cena za upratovacie služby bola stanovená dohodou medzi pánom G. a pánom B.. Do prevádzok, v ktorých sa vykonávali upratovacie práce, konateľ žalobcu do 31.12.2018 nechodil, kľúče od týchto prevádzok mal k dispozícii až od 01.01.2019. Následne, v rozpore s uvedeným vyjadrením, k tvrdeniu pána Y. (konateľ odberateľských spoločností C. K. s.r.o. a C., s.r.o.), že v mesiaci november 2018 upratovacie práce vykonával priamo konateľ žalobcu spolu so synom, uviedol, že „v novembri 2018 ich určite konateľ nevykonával a určite tam nebol so synom, myslí si, že v decembri 2018 tam bol sám a syn mu začal pomáhať až vo februári 2019“. Je toho názoru, že pán Y. sa pomýlil a videl ho tam upratovať v decembri 2018. Žalobca tiež v na ústnom pojednávaní uviedol, že cca dva mesiace disponuje informáciou, že V.. Y. zomrel.

25. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí skonštatoval, že vyjadrenia konateľa žalobcu si odporujú, keď na jednej strane tvrdí, že do prevádzok, v ktorých sa vykonávali upratovacie práce, do 31.12.2018 nechodil a kľúče od týchto prevádzok mal k dispozícii až od 01.01.2019, avšak následne tvrdil, že pán Y. (konateľ odberateľa) ho tam mohol vidieť upratovať v mesiaci december 2018. Správca dane

poukázal aj na ďalšie rozpory vo vyjadreniach konateľa žalobcu a svedkov V.. M. G. a I. B.. Počas ústneho pojednávania konaného dňa 23.05.2019 konateľ žalobcu tvrdil, že so spoločnosťou I., s.r.o. komunikoval výlučne pán G., avšak nevie s akou konkrétnou osobou komunikoval, pritom počas ústneho pojednávania konaného dňa 24.07.2020 uviedol, že zodpovednou osobou konať v mene spoločnosti I., s.r.o. bol I. B., čo mu ústne potvrdil V.. M. G.. V rozpore s týmito tvrdeniami pán B. poprel, že by konal v mene spoločnosti I., s.r.o. a naopak zdôraznil, že voči uvedenej spoločnosti nebol v žiadnom pracovnoprávnom a ani v inom právnom vzťahu. Pán G. sa ako svedok vyjadril, že nevie, v akom vzťahu voči spoločnosti I., s.r.o. bol pán B., nakoľko si túto informáciu žiadnym spôsobom nepreveril. Konateľ žalobcu tiež tvrdil, že kľúče od prevádzok odovzdal pánovi B., avšak v iných svojich vyjadreniach uvádzal, že vo veci upratovacích služieb nebol v kontakte s pánom B., nakoľko všetky úkony zabezpečoval pán G., ktorý naopak tvrdil, že upratovacie služby nezabezpečoval, tie mal na starosti konateľ žalobcu. V rozpore s tvrdeniami konateľa žalobcu pán B. vo svojej svedeckej výpovedi zdôraznil, že bol iba sprostredkovateľom, neuviedol, že by disponoval kľúčmi od prevádzok, nevedel jednoznačne uviesť, či bola medzi žalobcom a spoločnosťou I., s.r.o. uzatvorená nejaká zmluva. Podľa tvrdení konateľa žalobcu podpísanú zmluvu o poskytovaní upratovacích a čistiacich prác odovzdal pánovi G., ktorý ju dal na podpis pánovi B.. Správca dane tiež upozornil na účelové konanie žalobcu, keď v momentoch, v ktorých mu to vyhovovalo, sa odvolával na uzavretú zmluvu o poskytovaní upratovacích a čistiacich prác zo dňa 17.12.2017, avšak keď správca dane vyjadril svoje pochybnosti, uviedol, že zmluvu prevzal z internetu, pričom ako právne neznalý prevzal aj časť textov, ktoré sa zdajú v súčasnosti nelogické, avšak v čase vyhotovenia zmluvy v tom problém nevidel. Správca dane skonštatoval, že nezrovnalosti, ktoré preukazujú, že vykonané služby sa nemohli uskutočniť tak, ako to tvrdí žalobca, vyplývajú aj z Dodatku č. 1 k zmluve, ktorý bol spísaný dňa 06.09.2018. Dodatok bol doplnený o upratovacie objekty Shopping C. F. C., D. C. M., TV N., avšak v čase podpísania dodatku žalobca ešte nemal podpísanú zmluvu so spoločnosťou C. K., s.r.o., ktorej tieto upratovacie práce následne dodal. Táto zmluva bola podpísaná až dňa 24.09.2018 a teda žalobca dňa 06.09.2018 ešte nemohol vedieť, že bude upratovať aj vyššie uvedené objekty, čo je zrejmé aj z vyjadrení konateľa žalobcu, podľa ktorých so spoločnosťou C. K., s.r.o. pred podpísaním zmluvy nespolupracovali a nevykonávali pre nich upratovacie práce. Konateľ žalobcu tiež tvrdil, že spoločnosť I., s.r.o. nevedela o tom, pre koho upratovacie a čistiace práce vykonáva, avšak na faktúre č. XXXXXX je predmet fakturácie zadefinovaný nasledovne: „upratovacie služby od 01.01.2018 do 14.11.2018, 9 dní, prevádzky C. group.“

26. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 101057350/2021 zo dňa 16.06.2021 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správca dane. Stotožnilo sa s rozsahom správcom dane vykonaného dokazovania, ním ustáleného skutkového stavu, ako aj naň nadväzujúceho právneho posúdenia veci. Žalovaný zdôraznil, že spoločnosť I., s.r.o. je spoločnosťou nedôveryhodnou, ktorá v rozhodnom čase nemala potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie žiadnej obchodnej činnosti, nemala žiadnych zamestnancov, žiadny majetok, za zdaňovacie obdobie november 2018 nepodala daňové priznanie k DPH, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, so správcom dane nekomunikovala, bola nekontaktným subjektom, konateľom je občan ČR, ktorého nie je možné zastihnúť ani na adrese sídla spoločnosti a ani na adrese nahláseného pobytu v ČR. To, že žalobca eviduje vo svojom účtovníctve formálne faktúry od spoločnosti I., s.r.o., vyhotovené podľa zákona o DPH, ešte nepreukazuje, že fakturované plnenia boli týmto deklaroványm dodávateľom v skutočnosti aj realizované. Deklarovaný dodávateľ I., s.r.o. nepredložil žiadnu účtovnú, daňovú, prípadne inú obchodnú dokumentáciu, ktorá by nespochybniteľne osvedčila všetky údaje uvedené na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH a zároveň deklarovala, popísala a zdokumentovala jeho ekonomickú činnosť. Žalobca taktiež svoje tvrdenia nepreukázal, nezaujímal sa o pôvod tovaru, jeho vlastnosti, nevedel, kde sa tovar skladoval, v akých priestoroch sa nakladal, akým vozidlom bol prepravovaný. K preverovaným upratovacím prácam nepredložil žiadne podklady ohľadom stanovenia ceny za práce, neidentifikoval osoby, ktoré práce vykonávali, ich počet, nepreukázal, akým spôsobom si dokontroloval a prevzal práce. Podľa žalovaného nezodpovedá nevyhnutnej miere opatrnosti podnikateľa, aby bez preverenia schopností a možností svojho dodávateľa zabezpečiť dodanie tovaru a vykonanie prác v zmysle požiadaviek svojich obchodných partnerov - odberateľov, zaplatil za tovar, ktorého pôvod a vlastnosti nepoznal, vôbec si ho neskontroloval a tiež zaplatil za upratovacie práce, ktorých prevzatie a overenie podľa požiadaviek odberateľa žiadnym spôsobom nepreukázal. Žalobca pri uzatváraní obchodov neprejavil náležitú mieru opatrnosti, keďže si svojho dodávateľa dostatočne nepreveril. Obchody mali byť uzatvárané s I. B., ktorý však nebol konateľom spoločnosti I., s.r.o. a počas daňovej kontroly a počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebol žiadnym spôsobom preukázaný jeho vzťah k tejto spoločnosti, pričom ani žalobca nepreukázal, že jednal

a obchody uzatváral s osobou, ktorá mala oprávnenie vystupovať v mene spoločnosti I., s.r.o. Okrem toho aj I. B. uvádzal, že nebol v žiadnom právnom vzťahu k spoločnosti I., s.r.o., ako splnomocneného zástupcu tejto spoločnosti uviedol ďalšiu osobu, a to V. M. Y., avšak toto tvrdenie nepodložil žiadnym dôkazom. Z dôvodu, že V. Y. zomrel, nebolo možné zabezpečiť jeho vyjadrenie k veci.

27. K miere obozretnosti žalobcu ako podnikateľského subjektu pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020, ktorý po konštatácii splnenia formálnej stránky ako nutnej podmienky pre uznanie práva na odpočítanie DPH, nie však absolútnej, zdôrazňuje, že „povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH z faktúr, z konkrétnej obchodnej transakcie, je zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu, jeho reálnosť a doklady potrebné k preukázaniu všetkých zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH z obchodnej transakcie, a to, podľa názoru kasačného súdu, najlepšie pred uplatnením nároku na odpočet DPH, práve vzhľadom na „prísnosť“ právnej úpravy nároku na odpočet DPH, ktorá je každému daňovému subjektu zrejma pred realizáciou obchodného prípadu, z ktorého v budúcnosti bude uplatňovať alebo môže uplatňovať nárok na odpočet DPH. Vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať, určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatváratej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to, či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybniť obchodnú transakciu daňového subjektu.“

28. Žalovaný poukázal na to, že správca dane relevantne a preukázateľne spochybnil tvrdenia žalobcu, pričom svoje pochybnosti jasne a zrozumiteľne formuloval, vyjadril a oboznámil s nimi žalobcu, poukázal na účelové konanie žalobcu, ktorý menil svoje výpovede s ohľadom na zistenia správcu dane, resp. po tom, čo ho správca dane konfrontoval v jeho protichodnými vyjadreniami, ako aj s protichodnými vyjadreniami vypočutých svedkov, čím preniesol dôkazné bremeno späť na žalobcu.

29. Námietku žalobcu, že nevedel, aké dôkazy má ešte správcovi dane predložiť, vyhodnotil žalovaný ako neopodstatnenú, pretože je na daňovom subjekte, akými dôkazmi preukáže svoje tvrdenia. Správca dane nemôže kontrolovanému daňovému subjektu taxatívne určiť, aké dôkazné prostriedky má na verifikáciu svojich tvrdení použiť, nemôže vedieť, akým dôkazným materiálom disponuje kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k plneniam uvedeným a preverovaným faktúrach od deklarovaného dodávateľa. Pokiaľ by žalobca ďalšie dôkazy predložil, správca dane by ich vyhodnotil, avšak žalobca nepredložil okrem formálnych dokladov žiadne ďalšie dôkazy. Správca dane nežiadal, aby žalobca sledoval a kontroloval výrobné a obstarávacie procesy u iných subjektov pred a po uskutočnení zdaniteľných plnení. Žiadal len predloženie dokladov a poskytnutie informácií, ktoré sú úplne bežné v obchodnej praxi (identifikácia aspoň jedného pracovníka, ktorý práce vykonal, za účelom jeho vypočutia a overenia, kto konkrétne mu vyplácal finančné prostriedky, s kým mal uzatvorenú zmluvu, kto ho zaškolil v oblasti BOZP, súpisy vykonaných prác, preverenie osoby vystupujúcej v mene dodávateľa a pod.) a nepožadoval preukázanie takých skutočností, na ktorých by sa žalobca nepodieľal. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane vychádzal zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

30. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry SD EÚ v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu medzi žalobcom a na sporných faktúrach deklarovaným dodávateľom I., s.r.o. v spojení s otázkou vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenia boli súčasťou podvodu, žalovaný uviedol, že z judikatúry SD EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienok účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH (C-277/14 - PPUH Stehcemp). Ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH, nie je potrebné skúmať podmienku účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. otázku vedomosti daňového subjektu na tejto účasti. V prejednávanej veci postup v zmysle judikatúry SD EÚ bol naplnený, avšak nie je nevyhnutné ho aplikovať. Aj napriek tomu, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním, pričom daň, ktorú si žalobca odpočítal, nebola do štátneho rozpočtu zaplatená, keďže deklarovaný dodávateľ

I. s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2018 vôbec nepodal daňové priznanie k DPH a teda preukázateľne došlo k daňovému úniku, o ktorom žalobca pri uplatnení zásady opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku mal a mohol vedieť, je dôvodom neuznania odpočítania DPH z faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť I., s.r.o., porušenie ustanovení zákona o DPH. Na základe dokazovania vykonaného správcom dane možno podľa žalovaného jednoznačne konštatovať, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa I., s.r.o., ktorého ekonomická činnosť bola správcom dane preukázateľne spochybnená. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-459/17 a C-460/17 (SGI a Valérie SNC), z ktorého vyplýva, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdaniteľná osoba nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa, pričom správca dane nie je v takomto prípade povinný skúmať vedomostnú stránku zdaniteľnej osoby o nezákonnom konaní iného subjektu, pretože dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby nemá žiaden vplyv na otázku, či sa dodanie uskutočnilo. Inými slovami, ak k dodaniu prostredníctvom deklarovaného dodávateľa reálne nedošlo, tak je logické, že daňový subjekt o tejto skutočnosti musel vedieť a nekonal v dobrej viere.

31. 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.

32. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

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

35. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) 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, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľom dodané.

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

37. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

38. 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.

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

40. 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

41. 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.

42. 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.

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

44. Preskúmaním veci dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že správna žaloba je dôvodná. Pokiaľ ide o nepriznanie nároku na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok zákona o DPH majúcich svoj základ v nejednoznačnej (alebo nepreukázanej) identifikácii zdaniteľnej osoby, ktorá mala deklarované služby (alebo tovar) dodať, správny súd poukazuje na určitý judikatórny posun, ktorý je opísaný aj v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS SR“) sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021: „Z rozhodovacej praxe kasačného súdu vyplýva, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. Nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia. Tzn. samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené závery často vyžadujú okrem iného stotožnenie dodávateľa ako podmienku pre odpočet DPH, pričom v prípade odôvodnených pochybností na strane dodávateľa, bez ohľadu na dobromyseľnosť daňového subjektu, vylučujú nárok daňového subjektu na odpočet DPH. Je však nutné konštatovať, že uvedené závery kasačného súdu sa niekedy dostávajú do rozporu s judikatúrou Súdneho dvora EU, ktorá pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach C80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom,

možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).“

45. V inom rozsudku sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27.06.2022 uviedol NSS SR, že „v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“ Z vyššie citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.“

46. Nakoľko z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány preukázali účasť žalobcu na prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa, resp. potenciálnych subdodávateľov alebo aspoň vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca, pričom takýmto spôsobom žalovaný a správca dane ani nekoncepovali svoju argumentáciu, možno ich závery učené v preskúmaných rozhodnutiach o nepriznaní nároku žalobcovi na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH majúciich svoj základ v nepreukázaní dodania fakturovaných tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom považovať za predčasné, čo v konečnom dôsledku vyústilo do vady nesprávneho právneho posúdenia veci. Daňové orgány na niektorých miestach svojich rozhodnutí síce naznačujú existenciu podvodného alebo zneužívajúceho konania, o ktorom mohol žalobca vedieť, avšak neponúkajú v tomto smere ucelenú, argumentačne zrozumiteľne vybudovanú správnu úvahu, v rámci ktorej by do príčinnej súvislosti uviedli konkrétne vymenované zistenia a skutočnosti na strane jednej a na strane druhej vedomosť žalobcu (alebo možnosť vedomosti) o tom, že sporné transakcie, do ktorých bol zapojený a z ktorých si uplatnil odpočet DPH, sú súčasťou daňového podvodu.

47. Pretože správny súd v prejednávanej veci ustálil, že preskúmané rozhodnutia sú nezákonné pre nesprávne právne posúdenie veci, a teda, že správna žaloba je v tomto smere dôvodná, rozhodol podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP o zrušení napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vec vrátil správny orgán prvého stupňa na ďalšie konanie, v ktorom bude povinnosťou správcu dane opätovne vec posúdiť, pričom právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v tomto zrušujúcom rozsudku, sú daňové orgány viazané.

48. Ostatnými žalobnými námietkami sa správny súd nezaoberal, nakoľko nemali potenciál privodiť iné rozhodnutie o správnej žalobe.

49. Žalobca bol v konaní úspešný, preto mu súd priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania (§ 167 ods. 1 SSP).

50. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

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

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

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

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

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

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

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak

sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.