

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 75S/65/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200432
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 07. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2022:6021200432.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici, ako súd správny, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a JUDr. Vladimíra Šalamúna, v právnej veci žalobcu: EmemKE s.r.o., so sídlom Račianska 88B, 831 02 Bratislava - Nové mesto, IČO: XX XXX XXX, právne zast.: JUDr. Martina Gombosová, advokátka, so sídlom Floriánska 16, 040 01 Košice, IČO: XX XXX XXX, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101416234/2021 zo dňa 05. augusta 2021, takto

rozhodol:

I. Súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. U žalobcu, ako daňového subjektu, bola Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj len „správca dane“) vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2019, ktorá začala dňa 14.01.2020 a ukončená bola doručením Protokolu č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2020, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 04.12.2020.

Prvostupňové administratívne rozhodnutie

2. V následnom vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 100630641/2021 zo dňa 19.04.2021 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 aj len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 10 064,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2019.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane vyplýva, že neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie DPH z dôvodu, že nespĺnil podmienky na odpočítanie dane ustanovené v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“), a to z poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) citovaného zákona.

4. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr prijatých od dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, v celkovej výške 8 328,00 Eur. Išlo o nasledovné faktúry:

- č. XXX/XX/XX (int. č. XXXXXX) zo dňa 10.09.2019, v celkovej sume 1 608,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 268,00 Eur, s predmetom fakturácie: uskutočnené pomocné čistiace práce za vopred dohodnutú sumu,
- č. XXX/XX/XX (int. č. XXXXXX) zo dňa 17.09.2019, v celkovej sume 4 320,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 720,00 Eur, s predmetom fakturácie: uskutočnené práce na základe zmluvy za vopred dohodnutú sumu,
- č. XXX/XX/XXX (int. č. XXXXXX.) zo dňa 23.09.2019, v celkovej sume 10 320,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 1 720,00 Eur, s predmetom fakturácie: dodaný tovar a služby na základe zmluvy za vopred dohodnutú sumu,
- č. XXX/XX/XX (int. č. XXXXXX) zo dňa 24.09.2019, v celkovej sume 11 520,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 1 920,00 Eur, s predmetom fakturácie: za uskutočnenú poradenskú činnosť v mesiaci september 2019 za vopred dohodnutú sumu,
- č. XXX/XX/XXXX (int. č. XXXXXX.) zo dňa 24.09.2019, v celkovej sume 19 800,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 3 300,00 Eur, s predmetom fakturácie: fakturujeme Vám na základe zmluvy č. XXXXXXXXX za vopred dohodnutú sumu,
- č. XXX/XX/XXXX (int. č. XXXXXX) zo dňa 30.09.2019, v celkovej sume 2 400,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 400,00 Eur, s predmetom fakturácie: za uskutočnenú poradenskú činnosť za vopred dohodnutú sumu.

5. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie DPH aj z dodávateľskej faktúry prijatej od dodávateľa ZETTEM s.r.o., so sídlom Račianska 88D, 931 02 Bratislava. Išlo o faktúru č. XXXXXXXXXXXX (int. č. XXXXXX) zo dňa 30.09.2019, v celkovej sume 10 416,00 Eur, z toho DPH 20% v sume 1 736,00 Eur s predmetom fakturácie: fakturujeme Vám na základe zmluvy o spolupráci za vykonané služby v X.QXXXX.

6. Vydaniu rozhodnutia správcu dane predchádzalo ústne pojednávanie so žalobcom dňa 10.03.2021, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX, na ktorom došlo k prerokovaniu pripomienok žalobcu ku kontrolným zisteniam správcu dane uvedeným v protokole. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal na kontrolné zistenia vyplývajúce z vykonanej daňovej kontroly, ktoré sú obsahom vyhotoveného protokolu z daňovej kontroly. Uvedol, že konateľ žalobcu G. V. sa na základe predvolania vyjadril k zdaniteľným obchodom na ústnom pojednávaní dňa 30.09.2020, kde bol aj oboznámený so všetkými zistenými skutočnosťami v priebehu daňovej kontroly. Rovnako bol o nich oboznámený aj prostredníctvom písomného oznámenia zo dňa 11.11.2020, a teda v priebehu daňovej kontroly bolo umožnené žalobcovi využiť jeho právo podľa § 45 ods. 1 písm. c), f) a g) Daňového poriadku. Žalobca nepredložil k daňovej kontrole žiadne ďalšie dôkazy a ani žiadne neoznačil, teda nevyužil svoje právo v zmysle § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku.

7. V rámci daňovej kontroly správca dane zistil, že daňový subjekt nebol oprávnený si odpočítať daň v sume 8 328,00 Eur z faktúr od dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. a v sume 1 736,00 Eur od dodávateľa ZETTEM s.r.o.

8. Ani v nasledujúcom vyrubovacom konaní nebolo v rámci dokazovania preukázané, že došlo k dodaniu tovarov a služieb uvedených na predmetných faktúrach deklarovanými dodávateľmi. V rámci preverovania tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru a služieb správca dane dospel k záveru, že žalobca neuniesol vlastnú dôkaznú povinnosť disponovať takými dôkazmi, ktoré je možno verifikovať. Konštatoval, že aby mohli byť skutočnosti uvedené v predložených dokladoch žalobcom akceptované, museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na odpočítanie dane a jeho verifikovateľnosti, ktorú vlastnosť však nemali. Za účelom preverenia deklarovaných zdaniteľných obchodov, správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie ohľadom dodávateľov, zistenia z ktorého sú obsahom protokolu, ako aj odôvodnenia rozhodnutia správcu dane vydanom vo vyrubovacom konaní. Daňový subjekt neodstránil pochybnosti správcu dane o oprávnenosti odpočítania dane, preto sa správca dane zamerlal na preverenie všetkých skutočností týkajúcich sa preverovaných zdaniteľných obchodov medzi dodávateľskými, odberateľskými spoločnosťami a daňovým subjektom, keď najmä preveroval, či nejde o reťazový zdaniteľný obchod. Správca dane po preskúmaní všetkých predložených dokladov, účtovných a daňových dokladov daňového subjektu, informácií a dôkazov získaných z vyjadrení daňového subjektu a jeho obchodných partnerov, z podkladov a informácií zo spisov iných daňových kontrol a z údajov verejne prístupných zdrojov zistil, že žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň z faktúr dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o., pretože tomuto dodávateľovi nevznikla daňová

povinnosť v zmysle § 19 Zákona o DPH, čo je základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru alebo služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Informácie na faktúrach boli nepreveriteľné a dôkazy, ktorými by žalobca preukázal fakturované zdaniteľné plnenia týmto dodávateľom neboli predložené. Konateľ dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o., Z. U. T. (od 05.05.2021), ako aj bývalý konateľ G. O. (od 30.01.2019 do 04.05.2020) sú nekontaktní, zdržiavajúci sa v zahraničí, so správcom dane nespolupracujú, doklady od dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. neboli správcovi dane predložené a nemal ich k dispozícii ani vo vyrubovacom konaní. Rovnako, po preskúmaní všetkých relevantných podkladov správca dane zistil, že žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň ani z faktúry dodávateľa ZETTEM s.r.o., keď zistil, že žalobca sa zúčastnil reťazového obchodu s fakturovanými službami, do ktorého sa zapojili spoločnosti: FACTORY DESIGN s.r.o. > ZETTEM s.r.o. > EmemKE s.r.o. > RWM s.r.o.

Druhostupňové administratívne rozhodnutie

9. Žalovaný rozhodnutím č. 101416234/2021 zo dňa 05.08.2021 na základe podaného odvolania žalobcu rozhodnutie správcu dane č. 100630641/2021 zo dňa 19.04.2021 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

10. K namietanej skutočnosti, že prvostupňové rozhodnutie bolo založené na nezákonných dôkazoch, resp. dôkazoch, ktoré neboli vykonané procesným spôsobom, žalovaný konštatoval, že správca dane všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku - dôkazmi, ktoré potvrdzujú prijatý záver správcu dane, ide o skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane postupoval pri dokazovaní v súlade s Daňovým poriadkom. Poukázal na ustanovenie § 44 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré priamo odkazuje na Zákon o DPH, ako na osobitný zákon, a preto kontrolou dane z pridanej hodnoty správca dane preveruje vznik zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a vznik daňovej povinnosti v zmysle Zákona o DPH. Zároveň v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Z ustanovenia § 24 ods. 1, aj z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku vyplýva dôkazná povinnosť daňového subjektu. K námietke ohľadne dôkazov získaných zo spisu inej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september 2019 vykonanej v spoločnosti ZETTEM s.r.o. uviedol, že takto získané dôkazy boli získané zákonným spôsobom, nakoľko vyplývali zo záverov protokolu z daňovej kontroly vykonanej v tejto spoločnosti, pričom všetky dokumenty, ich zoznam a fotokópie, ktoré boli obsahom protokolu tvoria prílohu úradného záznamu, a teda zistenia boli použité v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Taktiež nesúhlasil s odvolacou námietkou o nepoužiteľnosti dôkazov - zistení týkajúcich sa spoločností Alltest s.r.o., VANTREK s.r.o., Frot s.r.o., PELV s.r.o., a uviedol, že tieto zistenia boli získané z informačných systémov finančnej správy, o čom bol spísaný úradný záznam, podrobne boli popísané v protokole, ktorý bol žalobcovi doručený. So zisteniami bol žalobca oboznámený už počas výkonu daňovej kontroly, o čom svedčí spísaná zápisnica z 30.09.2020. Nesúhlasil s odvolacou námietkou, čo do legitímnosti a zákonnosti informácií, týkajúcich sa spoločnosti FACTORY DESIGN s.r.o., osoby G. M. a žalovaný nesúhlasil ani s tvrdením v odvolaní, že bol nepochybne preukázaný nárok na odpočítanie dane, čo malo vyplývať z doloženej dokumentácie, súvisiacich faktúr, výpovedí a vyjadrení konateľa G. V., vyjadrení spoločnosti PROCLEANING, s.r.o., ZETTEM s.r.o., RWM s.r.o. a ďalších. Podľa žalovaného žalobca nepredložil relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali, že ním deklarované skutočnosti sú v súlade so skutkovým stavom. Z formulácie faktúr nebol jednoznačný ani popis zdaniteľných plnení. Žalobca pri ústnom pojednávaní 30.09.2020 nevyvrátil pochybnosti správcu dane o reálnosti fakturovaných plnení a ani z vyjadrení vyzvaných spoločností nebolo jednoznačne preukázané materiálne plnenie k deklarovaným obchodom. Správca dane postupoval v súlade s § 24 Daňového poriadku, keď ako dôkazy využil nie len svoje zistenia ale aj zistenia iných správcov dane, zároveň zohľadňoval aj žalobcom predložené dôkazy. Získané dôkazy zhodnotil aj vo vzájomnej súvislosti. Vykonal rozsiahle dokazovanie a nepreniesol dôkaznú povinnosť absolútne na daňový subjekt, od ktorého požadoval len také dôkazy, ktorými mohol a mal disponovať, aby jednoznačne preukázal, že on neporušil ustanovenia Zákona o DPH a právo na odpočítanie dane si uplatnil oprávnenie. Tvrdenia žalobcu neboli preukázané ani predloženými dokladmi z jeho strany. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

11. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane daňový subjekt označil „fiktívnym podnikom“, ako aj podozrenie správcu dane o účelovom konaní s cieľom znemožniť správcovi dane preverovať skutočnosti deklarované faktúrami a zmluvami, žalovaný poukázal na skutočnosť (s odkazom na rozsudok N.), že spoločnosť Clubbing s.r.o., predchodca dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. sídlila na inej adrese do 30.01.2019. V danom prípade sa jednalo aj o zmenu obchodného mena a aj o zmenu sídla spoločnosti. Dodal, že overovanie si obchodných partnerov nie je síce povinnosťou daňového subjektu, ale práve výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, a v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie DPH, musí byť schopný preukázať aj reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera, sa môže dostať do dôkaznej núdze, ako tomu bolo aj v tomto prípade. Uvedenými skutočnosťami (zmena obchodného mena, zmena sídla) ako aj prevod obchodného podielu dodávateľa, konateľ z iného štátu spôsobuje nemožnosť získania dostatočných dôkazov potrebných na preverenie skutočností ohľadne práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa, ktorý sa v dôsledku týchto skutočností stane nekontaktným. Žalovaný skonštatoval, že takéto konanie dodávateľskej spoločnosti sa nejaví ako konanie obchodnej spoločnosti, ktorá si zakladá na riadnom fungovaní a poctivom obchodnom styku.

12. K odvolacej námietke, že nie je povinnou náležitosťou faktúry rozpis dodaných služieb jednotlivu po položkách a k námietke, že správca dane sa mal vyjadriť, aké tovary mal na mysli, keď daňovému subjektu v protokole vyčítal, že sa k nim nevyjadril, žalovaný uviedol, že v ustanovení § 74 ods. 1 písm. f) Zákona o DPH je uvedené, že faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Uviedol, že faktúry, ktoré predložil daňový subjekt obsahovali popis zdaniteľného plnenia nepreskúmateľným spôsobom, teda nebolo možné overiť, či pri dodaní týchto služieb reálne vznikla daňová povinnosť podľa § 19 Zákona o DPH. Správca dane vyzval daňový subjekt, aby špecifikoval predmet fakturácie č. XXXX/XX/J., k čomu žalobca uviedol, že sa jednalo o súčinnosť pri prenajímaní reklamných plôch na zimnom štadióne v Nitre, ale svoje vyjadrenie nepreukázal žiadnymi podkladmi.

13. K odvolacej námietke, že postup správcu dane je nepreskúmateľný a že sa v podstate nejednalo o daňovú kontrolu daňového subjektu ale skôr o daňovú kontrolu spoločnosti LUKOS GROUP s.r.o. so záverom uvedeným v protokole, že daňovým zvýhodnením bolo odpočítanie dane u dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. a tým aj u daňového subjektu, čo podľa odvolateľa nemá žiadnu logiku, nakoľko odpočítanie dane u dodávateľa nijako nesúvisí s daňovými povinnosťami daňového subjektu, žalovaný uviedol, že preukázanie materiálneho plnenia k deklarovaným zdaniteľným plneniam a ich dodávateľa je prakticky možné iba v prípade, ak samotný dodávateľ vie formálne a vecne potvrdiť, že dodávku skutočne vykonal. Keď spoločnosť LUKOS GROUP s.r.o. svoje materiálne plnenie k deklarovaným zdaniteľným plneniam žalobcu nepreukázala, správca dane bol oprávnený preverovať skutočnosti u dodávateľských a odberateľských spoločností na predchádzajúcich a nasledujúcich stupňoch preverovaných dodaní. Správca dane preverovaním zistil, že spoločnosť LUKOS GROUP s.r.o. si uplatnila odpočítanie dane zo zdaniteľných plnení od dodávateľov, ktorým buď bola zrušená registrácia pre DPH, alebo ktorí prestali podávať daňové priznanie k DPH, alebo ktorí neboli vôbec platiteľmi DPH, takže daň, ktorú si dodávateľská spoločnosť odpočítala, nebola priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu týmito spoločnosťami. Správca dane preukázal, že zdaniteľné obchody deklarované faktúrami od tohto dodávateľa neboli uskutočnené z riadneho podnikateľského dôvodu, a že jedným z účelov týchto zdaniteľných obchodov bolo získanie daňového zvýhodnenia. Pri práve na odpočítanie dane je z daňového hľadiska rozhodujúca reálna existencia zdaniteľných plnení, a to vzájomná výmena reálnych plnení, t. j. vykonanie dohodnutých plnení a úhrada za toto zdaniteľné plnenie a práve daňový subjekt úhradu za preverované zdaniteľné plnenia od dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. správcovi dane nepreukázal.

14. K odvolacej námietke, čo do neuznania nároku odpočítania dane z faktúry spoločnosti ZETTEM s.r.o. žalovaný v dôvodoch rozhodnutia uviedol, že správca dane preukázal a spochybnil reálnosť zdaniteľných plnení medzi dodávateľom FACTORY DESIGN s.r.o., dodávateľskou spoločnosťou ZETTEM s.r.o. a žalobcom a ďalej odberateľskou spoločnosťou RWM s.r.o. Správca dane preukázal, že zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené a faktúry boli vystavené bez reálneho obsahu. Zároveň poukázal na ustanovenie § 69 ods. 5 Zákona o DPH, v zmysle ktorého každá osoba, ktorá uvedie na faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Každá osoba, ktorá vyhotoví pri dodaní tovaru

alebo služby faktúru s daňou pre platiteľa dane aj neoprávnene, je povinná odvieť túto daň, ale nárok na odpočet platiteľovi nevzniká.

15. Žalovaný uzavrel, že právo na odpočet DPH vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli skutočne uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení. Bolo na daňovom subjekte, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom. Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry iba predložením faktúr, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to osobou na faktúre uvedenou. Správca dane nevychádzal pri hodnotení dôkazov len z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v zmysle Daňového poriadku a hľadal dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu. Daňová kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúr, ale predovšetkým na skutkový stav vecí, na realitu vecného plnenia. Ani v odvolacom konaní daňový subjekt nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ho v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, nakoľko neposkytol dostatočné dôkazy a nepreukázal, že preverované zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili. Správca dane daňovou kontrolou získal také dôkazy, ktoré nenapomohli objasniť sporné dodávky služieb, naopak viedli k pochybnostiam. V takom prípade je opäť na platiteľovi, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Podľa žalovaného daňový subjekt nijakým dôveryhodným spôsobom správcovi dane tieto pochybnosti nevyvrátil, preto žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Žaloba - žalobné body

16. V zákonom stanovenej lehote podal žalobca na tunajšom správnom súde správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktoré, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane navrhol zrušiť a vec vrátiť Daňovému úradu Banská Bystrica na ďalšie konanie.

17. Žalobca namietal použitie výstupov z iných daňových kontrol a informácie zistené voči iným subjektom, než je kontrolovaný subjekt. Poukázal na to, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia len skonštatoval, že dôkazy získané z inej daňovej kontroly spoločnosti ZETTEM s.r.o. sú zákonnými dôkazmi, pretože „vyplývajú zo záverov protokolu z inej daňovej kontroly z 02.09.2020“. Rovnako u zistení týkajúcich sa ďalších spoločností len konštatoval, že boli o spôsobe zistenia informácií spísané úradné záznamy a žalobca bol s nimi oboznámený pri ústnom pojednávaní, čo však podľa žalobcu nepreukazuje zákonný spôsob ich získania a ani to, že by boli získané v rámci ukončených daňových konaní. Ak tomu tak nie je, potom ešte závery z nich vyplývajúce nie sú dôkazom, vyplývajúcim z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia. Daňové orgány teda aplikujú závery, u ktorých nemožno prezumovať ich správnosť, pretože ešte môžu byť zmenené alebo zrušené. Ak daňové orgány aplikujú závery zo systémov týkajúcich sa iných daňových subjektov alebo závery iných daňových konaní mali by sa riadne a úplne vysporiadať s otázkou, či boli dodržané zákonom zaručené práva daňového subjektu, voči ktorému napadnuté rozhodnutia smerovali, a to najmä, či v rámci daňových kontrol, či iných zistení boli náležite dodržané všetky práva daňového subjektu, či mal možnosť sa k podstatným skutočnostiam vyjadriť, či mal možnosť namietat postup a tvrdenia správcu dane v priebehu kontroly a tiež, či boli dodržané procesné podmienky a ustanovenia Daňového poriadku. Žalobca tvrdil, že v napadnutých rozhodnutiach sú závery z iných daňových kontrol, či systémov mechanicky prevzaté ako správne bez toho, aby bolo žalovaným preukázané, že sú naozaj zákonnými výstupmi, u ktorých platí prezumpcia správnosti.

18. Žalobca namietal vyhodnotenie vykonaných dôkazov správcom dane a záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Namietal závery ohľadom nekontaktnosti dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. a uvádzal, že nie je zrejmé, ako si mal žalobca zistiť, že v zmluvnom vzťahu, ktorého nebol účastníkom, teda medzi poskytovateľom sídla a dodávateľom žalobcu, je virtuálne sídlo vedené pod historickým názvom. Žalobca vychádzal z verejne dostupného zdroja - výpisu z obchodného registra, z ktorého vyplýva, že obchodné meno a sídlo boli u dodávateľa zmenené súčasne k 30.01.2019. Daňové orgány účelovo a nesprávne vyhodnotili dôkazy v neprospech žalobcu. Podľa žalobcu právne aj skutkové závery zistené daňovými orgánmi sú vo vzťahu k žalobcovi irelevantné a odporujú konštantnej

judikatúre Najvyššieho súdu SR, a to rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011, z ktorého vyplýva, že ak je nesporná existencia materiálneho plnenia, a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ktoré nie je absolútne. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Namietal, že daňové orgány zadovážané informácie a dôkazy vyhodnotili výlučne v neprospech žalobcu. G. O., bývalý konateľ dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. bol správcom dane kontaktovaný v mieste trvalého bydliska, kde zásielku prevzal a reagoval na ňu vyjadrením, z ktorého vyplýva, že obchodná spolupráca so žalobcom prebehla. Daňové orgány dôkazy, ktoré potvrdzujú priebeh a riadne uskutočnenie zdaniteľných plnení prehliadajú a opomínajú. Namietal, že daňové orgány neprihliadli na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, najmä na skutočnosti a dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu. Konštatovali, že nebolo preukázané, že dodávateľia disponovali ekonomickými a personálnymi prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia, čo ale nemôže byť dostatočným dôkazom proti žalobcovi. Nebolo preukázané, že by dodávateľia určite a jednoznačne takými prostriedkami nedisponovali, len bolo konštatované, že nebolo dostatočne preukázané, že by nimi disponovali. Namietal, že daňové orgány absolútne nevykonali dokazovanie vo vzťahu k úplnému zisteniu majetkových pomerov a personálnych možností dodávateľov v rozhodnom zdaňovacom období. Bez toho, aby si zabezpečil správca dane dostatočný okruh dôkazov zafinoval obchodných partnerov žalobcu ako subjekty, u ktorých nebolo dostatočne preukázané, že by dostatočnými materiálnymi a personálnymi zdrojmi disponovali.

19. Žalobca namietal nesprávnosť používania pojmov ako „fiktívny podnik“ a „nekontaktný dodávateľ“. Daňové orgány terminologicky označili žalobcu ako fiktívny podnik bez toho, aby zvažili postavenie žalobcu ako nevinné zúčastneného subjektu. Rovnako dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. označili ako nekontaktný podnik bezdôvodne, napriek tomu, že v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia mal sídlo riadne zapísané v obchodnom registri, ktoré sa stalo neaktívnym až vo februári 2020.

20. Žalobca namietal ne/preukázanie ekonomickej kauzy a dodanie tovaru. Tvrdil, že daňové orgány nemôžu spochybňovať dodávky tovarov a služieb len z toho dôvodu, že dodávateľia v čase vykonávania daňovej kontroly nespolupracovali so správcom dane v takom rozsahu, ako si svojvoľne určil správca dane ako dostatočný na to, aby podľa daňových orgánov bolo jednoznačne preukázané dodanie tovaru. Žalobca má za to, že daňové orgány nezabezpečili dostatočné dôkazy na prijatie záveru o reálnom neuskutočení dodávok pre žalobcu. Okrem toho plnenia spočívajúce v príprave podkladov, či čistiacich a upratovacích prác sú v reálnom čase uskutočnenia plnenia spotrebované a spätný dôkaz o ich realizácii je možný prakticky len cez prijaté faktúry od určitého dodávateľa (tak, ako to hovorí rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011), resp. cez potvrdenie obchodu dodávateľom. Sama pochybnosť (podozrenie), ktoré odôvodňuje objasnenie okolností nie je však žiadnym argumentom k záveru, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo.

21. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora v prípade Mahagében (rozsudok C-80/11) spojený s vecou Dávid (rozsudok C-142/11), podľa ktorého právo platiteľa dane na odpočítanie dane na vstupe nemôže byť podmienené tým, či DPH na predchádzajúcom alebo nasledujúcom stupni obchodu bola alebo nebola zaplatená do štátneho rozpočtu. Tvrdil, že právo na odpočet dane môže byť zamietnuté len z dôvodu, že sa objektívne preukáže, že platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, že toto plnenie je súčasťou podvodu. Len orgánom štátu prináleží vykonať kontrolu potrebnú na odhalenie prípadnej nezákonnosti alebo daňových podvodov, preto túto úlohu nemožno prenášať na zdaniteľnú osobu. Daňový orgán nemá právo zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z dôvodu, že zdaniteľná osoba nemá iné dokumenty než tie, ktoré zo zákona musí mať. Žalobca ako účtovná jednotka a daňovník preukázal potrebné a zákonom stanovené evidencie a doklady, ktoré v zmysle zákona mať musí a kladie si otázku, aké ďalšie doklady by boli presvedčivým dôkazom o uskutočnení zdaniteľných plnení. Žalobca ďalej poukázal na rozsudky B., T., O. B. C-385/09, z ktorých okrem iného vyplýva, že okrem opatrení, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 Smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber daní a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Preto nemôžu opatrenia používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH.

22. Žalobca tvrdil, že daňové orgány nemôžu spochybňovať dodávky tovarov a služieb len z toho dôvodu, že dodávateľ nespolupracuje, resp., že správca dane nevedel zabezpečiť dôkazy o reálnom neuskutočení plnení. Ide o porušenie zásady zákonnosti konania a zásady, že správca dane je povinný

preukazovať svoje tvrdenia a závery a nie naopak. Nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou sankciou v podobe záveru zo strany daňových orgánov, že neunesol dôkazné bremeno. Daňové orgány nemôžu od žalobcu požadovať, aby preukázal, že iný subjekt má dodanie zaevidované v účtovníctve, resp., aby daňový subjekt zabezpečil doklady, či súčinnosť tohto subjektu v mieste sídla spoločnosti. Daňový subjekt nemá povinnosť, ani možnosť preukazovať skutočností, ktoré nemá možnosť zabezpečiť. Takéto rozširovanie dôkazného bremena je nad rámec zákona a je neprípustné a konanie daňových orgánov v tomto smere nezákonné. Nemožnosť overenia daňovými orgánmi zisťovanej skutočnosti (dodania) určitým spôsobom (výsluchom dodávateľa) nemá a nemôže mať za následok záver, že k plneniu nedošlo, ale môže mať za následok len konštatovanie, že nebolo možné predmetnú skutočnosť týmto spôsobom ani potvrdiť, ani vyvrátiť. Citovaný rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa zaoberal obdobnou situáciou, kedy správca dane nepriznal právo na odpočet DPH napriek tomu, že daňový subjekt predložil správcovi dane všetky obvyklé zákonom vyžadované doklady a správca dane založil svoje pochybnosti na preverovaní účtovnej evidencie dodávateľov kontrolovaného subjektu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/131/2004 zo dňa 25.03.2005, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj takých, u ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt.

23. Žalobca žalobu právne odôvodňoval porušením základných zásad správy daní upravených v § 3 ods. 1, ods. 3, ods. 7 a ods. 9 Daňového poriadku, porušením § 24 Daňového poriadku. Tvrdil nesprávne právne posúdenie veci daňovými orgánmi, keď svoje závery o nepreukázaní dodania vyvodili zo skutočností, ktoré žalobca nemal povinnosť, ani možnosť preukazovať. Tvrdil, že došlo k nesprávnym skutkovým záverom daňových orgánov, ktoré sú v rozpore s výsledkami dokazovania, keď pripísali v neprospech žalobcu skutočností, ktoré v skutočnosti nespochybovali uskutočnenia zdaniteľných plnení.

Vyjadrenie žalovaného

24. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Trval na zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane. Žalovaný zopakoval argumentáciu uvedenú v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. K jednotlivým žalobným námietkam konštatoval, že vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z nich, ale vykonal k tomuto účelu aj dokazovanie. V zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Samotné ustanovenie § 24 ods. 3 Daňového poriadku uvádza, že nie je potrebné dokazovať skutočností všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Uvedené nevylučuje, aby dôkazy alebo skutočností z iných konaní mohli byť použiteľné. Správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu a podaným vysvetlením žalobcu. Neznamená to však, že správca dane má povinnosť v daňovom konaní zabezpečovať dôkazy v prospech žalobcu ako daňového subjektu, pretože neplatí vyhladávací ale prejednací zásada. Správca dane pre prijatie záverov vykonal dostatočné dokazovanie, na základe ktorého nebolo preukázané, že k dodaniu tovarov a služieb došlo dodávateľmi LUKOS GROUP s.r.o. a ZETTEM s.r.o., v dôsledku čoho žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Správca dane si dôkaznú povinnosť splnil a ťažisko dôkazného bremena bolo na žalobcovi ako daňovom subjekte. Spôsob zistení týkajúcich sa žalobcom uvedených skutočností bol spísaný v úradnom zázname a zistenia podrobne popísané v protokole, ktorý bol daňovému subjektu doručený. Správca dane s uvedenými dôkazmi získanými zákonným spôsobom oboznámil žalobcu počas výkonu daňovej kontroly, a to v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 30.09.2020.

25. Podľa žalovaného nedošlo k neúmernému rozširovaniu dôkazného bremena na žalobcu, keď ani nedostatky, resp. nesplnenie povinností dodávateľa, resp. subdodávateľa neboli pripisované na ujmu žalobcu. K rozširovaniu dôkazného bremena na žalobcu, resp. k námietke, že nemožno na neho vyvodzovať dôkazné bremeno na okolnosti jeho dodávateľov žalovaný uviedol, že Daňový poriadok rozdeľuje dôkazné bremeno medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom ťažisko dôkaznej povinnosti je na daňovom subjekte. Zákon ukladá dôkazné bremeno aj správcovi dane, a to jednak vyvrátiť prostredníctvom zákonných dôkazov tvrdenia daňového subjektu a jednak preukázať skutočností o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

Dokazovanie určitých skutočností tvrdených daňovým subjektom a ich vyvracanie správcom dane tvorí podstatu vedeného dokazovania určitých skutočností pre správne zistenie daňovej povinnosti a týmto sa realizuje dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane.

26. Pokiaľ správca dane pri preverovaní uvedených 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 spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom. Zo znenia § 24 Daňového poriadku, ale ani zo žiadneho iného predpisu nevyplýva, že predložením povinných evidencií a účtovných dokladov, ktorých vystavovanie je predpísané zákonom, je dôkazné bremeno vyčerpané. Žalobca, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočítanie dane vzniklo.

27. Žalovaný uviedol, že zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania služby dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu, pretože pri uplatnení práva na odpočítanie dane, musí prísť k vecnému naplneniu podstaty veci, čiže k dodaniu deklarovaných zdaniteľných obchodov. Z konštantnej judikatúry súdov vyplýva, že úlohou daňových orgánov nie je preukázať ako došlo k zdaniteľnému obchodu ale preukázať, že nemohlo dôjsť k zdaniteľnému obchodu tak, ako to žalobca deklaroval. Z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017 vyplýva, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním v daňovom priznaní preukázaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V predmetnom konaní správca dane postupoval v súlade s uvedenými ustanoveniami, keď dokazovaním nebolo preukázané, že došlo k dodaniu zdaniteľných plnení deklarovanými dodávateľmi LUKOS GROUP s.r.o. a ZETTEM s.r.o., a preto správca dane nepriznal žalobcovi uplatnený nárok na odpočítanie dane pre nesplnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH. Obdobné závery o rozložení dôkazného bremena v prípade odpočítania dane sú známe aj z mnohopočetnej judikatúry Najvyššieho súdu SR.

28. Žalovaný zdôraznil, že overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, ale v prípade, ak si uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa môže dostať do dôkaznej núdze, ako to bolo aj v tomto prípade.

29. Žalovaný nesúhlasil so žalobnými bodmi ohľadom tvrdenia, že nebol dostatočne zistený skutkový stav veci. Správca dane, aj žalovaný vzali pri rozhodovaní do úvahy aj dôkazy predložené žalobcom, avšak po ich vyhodnotení zistili, že neodrážajú materiálnu pravdu obchodu a sú nespôsobilé pre priznanie žalobcom uplatneného nároku. Z odôvodnenia rozhodnutí žalovaného aj správcu dane vyplýva, že správca dane mal zistený skutkový stav potrebný na vydanie rozhodnutia, ktoré je plne v súlade so zákonom a nie v rozpore tak, ako tvrdí žalobca. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, keď správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, žalovaný konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami Zákona o DPH.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika)

30. Žalobca trval naďalej na podanej žalobe, ktorú považoval za vecne správnu a správne odôvodnenú. Podľa žalobcu sa žalovaný v podanom vyjadrení vo všeobecnosti vyjadruje k dokazovaniu v daňovom konaní, najmä s poukazom na § 24 ods. 3 Daňového poriadku, k zásadám dokazovania, k tomu, čo považuje za preukázanie dodania, a tiež, že vo všeobecnosti zaúčtovanie faktúry neznamená dodanie. Avšak žalobca v žalobe uvádzal konkrétne skutočnosti vyplývajúce z konkrétnych obchodných

prípadoch, ktoré boli predmetom dodania a ich špecifik, ku ktorým sa žalovaný nevyjadril. Najmä nezaujal stanovisko k žalobným námietkam:

- prevzatie záverov zo systémov týkajúcich sa iných daňových subjektov bez toho, aby bolo zrejmé, že boli získané zákonným spôsobom a že boli získané v rámci ukončených daňových konaní s právoplatnými a vykonateľnými rozhodnutiami, kde platí prezumpcia správnosti;
- údajná nekontaktnosť dodávateľa spoločnosti LUKOS GROUP s.r.o. v čase vykonávania daňovej kontroly, vplyv ukončenia virtuálneho sídla tohto dodávateľa po uskutočnení zdaniteľných plnení so žalobcom na závery žalovaného v daňovom konaní a údajné nedostatočné si overenie zmluvného partnera žalobcom;
- predmet dodania, a to čistiace a upratovacie práce, prenájom reklamných plôch a príprava podkladov pre KR PZ dopravný inšpektorát a spôsob preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia s ohľadom na to, čo bolo predmetom dodania;
- postavenie žalobcu ako nevinné zúčastneného subjektu vo vzťahu k preukazovaniu skutočností týkajúcich sa dodávateľov žalobcu, na ktorých sa žalobca nepodieľa.

Posúdenie veci správnym súdom

31. Správny súd vo veci rozhodol bez nariadenia pojednávania, nakoľko nezistil existenciu žiadneho z dôvodov v zmysle § 107 ods. 1 písm. a) až e) SSP. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20.07.2022 a oznámenie o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli súdu podľa § 137 ods. 4 SSP odo dňa 30.05.2022.

32. Krajský súd v Banskej Bystrici, ako správny súd vecne príslušný (§ 10 SSP) a miestne príslušný (§ 13 ods. 1 SSP) preskúmal zákonnosť správnu žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia správcu dane, vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, výlučne v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 SSP) a po preskúmaní veci dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, preto žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

33. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

34. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, v 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

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

36. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho preskúmavacieho konania, teda súd posudzuje aj procesné pochybenia v administratívnom konaní namietané v žalobe, a to z pohľadu, či tvrdené procesné pochybenia sú takou vadou konania pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Súdny prieskum v daňových veciach nie je absolútny, nakoľko je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu je daný žalobnými bodmi o tvrdenej nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je oprávnený a ani nemôže dôvody nezákonnosti v žalobe neuvedené dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad. Všeobecne uplatnené námietky, resp. vyjadrenie

nesúhlasu so závermi žalovaného v rámci žalobných bodov správnej žaloby, neumožňujú správne mu súdu uskutočniť prieskum zákonnosti, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd pri prieskume vedený a súčasne aj limitovaný. Žalobca musí v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP v správnej žalobe uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné. Správny súd, teda posudzoval, či daňové orgány splnili povinnosti stanovené im zákonom, a to v rozsahu namietaných tvrdení žalobcom, v rámci uplatnených žalobných bodov v zákonom stanovenej lehote na podanie žaloby.

37. V rámci posudzovania splnenia procesných podmienok konania, správny súd zistil, že žalobca označil v správnej žalobe ako žalovaného 2/ Daňový úrad Banská Bystrica, ktorý rozhodoval ako orgán verejnej správy prvého stupňa. Zo žiadneho ustanovenia Správneho súdneho poriadku nevyplýva správcovi dane rozhodujúcemu ako prvostupňový orgán (pokiaľ je proti jeho rozhodnutiu prípustný opravný prostriedok) status žalovaného, eventuálne ďalšieho účastníka konania. Z ustanovenia § 32 ods. 3 SSP vyplýva, že ďalšími účastníkmi konania sú tí, ktorí boli účastníkmi administratívneho konania, tí, na ktorých sa pre nerozlučné spoločenstvo práv a povinností so žalobcom alebo účastníkmi administratívneho konania musí tiež vzťahovať rozhodnutie správneho súdu a tí, ktorých za ďalších účastníkov konania označuje zákon. Orgán verejnej správy prvého stupňa nespĺňa podmienky definície ďalšieho účastníka konania stanovenej v § 32 ods. 3 písm. a) a b) SSP. Rovnako nie je naplnená ani podmienka vymedzená v § 32 ods. 3 písm. c) SSP, pretože Správny súdny poriadok neustanovuje, že by orgán verejnej správy prvého stupňa bol v procesnej pozícii ďalšieho účastníka konania. Nejde ani o prípad upravený v § 27 ods. 1 SSP, kedy by správny súd na návrh žalobcu posudzoval zákonnosť skôr vydaného rozhodnutia orgánu verejnej správy, z ktorého rozhodnutie preskúmané na základe správnej žaloby vychádzalo, a toto skôr vydané rozhodnutie by bolo pre preskúmané rozhodnutie záväzné a nebolo by ho možné samostatne preskúmať správnym súdom. Predmetné ustanovenie teda rieši iné situácie a nejde o prípad, keď je v rámci správnej žaloby preskúmané rozhodnutie prvostupňového orgánu. Podanie správnej žaloby je v zmysle ustanovení Správneho súdneho poriadku prípustné proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy, ktorý rozhodoval o riadnom opravnom prostriedku, ak bol takýto riadny opravný prostriedok prípustný, a účastníkom konania v konaní pred správnym súdom v procesnej pozícii žalovaného je ten orgán verejnej správy, ktorý takéto rozhodnutie vydal. Len v prípade, ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, tak žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie, proti ktorému nie je prípustný riadny opravný prostriedok. V predmetnej veci žalobca podal všeobecnú správnu žalobu a v zmysle § 180 ods. 1 SSP je žalovaným orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o odvolaní, teda Finančné riaditeľstvo SR. Prvostupňové a druhostupňové rozhodnutia, ktoré sú výsledkom administratívneho konania, tvoria jeden celok a v rámci prieskumu zákonnosti druhostupňového rozhodnutia posudzuje správny súd na základe vznesených žalobných námietok aj zákonnosť rozhodnutia prvostupňového orgánu, ako aj správnosť postupu týchto orgánov v administratívnom konaní. Preto správny súd konal ako so žalovaným len s orgánom verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, a nie aj s Daňovým úradom Banská Bystrica, ktorého žalobca nesprávne označil za žalovaného 2/.

38. Predmetom preskúmacieho konania bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým nebolo žalobcovi ako platiteľovi DPH uznané odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. a dodávateľa ZETTEM s.r.o, keď správca dane po vyhodnotení vykonaných dôkazov a zistených skutočností v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní dospel k záveru, že fakturovaný tovar a služby neboli poskytnuté žalobcovi deklarovateľmi. Bolo preukázané, že žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň z faktúr dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o., pretože tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 Zákona o DPH, čo je základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru alebo služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH, že žalobca sa zúčastnil reťazového obchodu s fakturovanými službami, do ktorého sa zapojili spoločnosti: FACTORY DESIGN s.r.o. › ZETTEM s.r.o. › EmemKE s.r.o. › RWM s.r.o., teda rozhodnutie bolo založené na nepreukázaní splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

Relevantná právna úprava

39. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia správneho orgánu (ďalej len „Zákon o DPH“); predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len

„dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

41. 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.

42. 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 s výnimkou podľa ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku s tovarov a služieb, ktorú sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

47. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.

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

52. 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.

53. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku; rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

54. 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.

55. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), písm. d) a písm. e) Daňového poriadku; kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: (c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, (d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, (e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

56. Správny súd v postupe správcu dane, ktorý použil výstupy z iných daňových kontrol a informácie zistené ohľadom iných subjektov než je žalobca, v rozsahu tvrdení žalobcom v žalobe nezistil relevantný dôvod pre záver o nezákonnosti postupu správu dane v procese dokazovania. V súlade s § 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. Predmetné ustanovenie vymenúva dôkazné prostriedky, ktorých výpočet nie je ukončený, pričom medzi tieto patria aj protokoly o daňových kontrolách. Podľa § 24 ods. 3 posledná veta Daňového poriadku nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Žalobca v žalobe namieta, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia len skonštatoval, že dôkazy získané z inej daňovej kontroly spoločnosti ZETTEM s.r.o. sú zákonnými dôkazmi, pretože vyplývajú zo záverov protokolu z inej daňovej kontroly, obdobne aj u zistení týkajúcich sa ďalších spoločností vo vzťahu ku ktorým skonštatoval, že zistenia ohľadom týchto spoločností a spôsob zistenia informácií boli spísané v úradných záznamoch, s ktorými bol žalobca riadne oboznámený pri ústnom pojednávaní. V súlade s citovanými ustanoveniami Daňového poriadku skutočnosti zistené po nahliadnutí do protokolu z inej daňovej kontroly ako aj skutočnosti získané nahliadnutím do informačného systému finančnej správy môžu byť použité ako zistenia z dôkazov príkladom uvedených v Daňovom poriadku (§ 24 ods. 4). Porušením Daňového poriadku by bolo, pokiaľ by daňový subjekt nebol oboznámený o spôsobe zistenia informácií a taktiež o obsahu samotných informácií, ku ktorým sa mal možnosť vyjadríť. Takto získané informácie nemusia byť len z ukončených daňových konaní. Získané informácie sa stávajú predmetom dotvárania skutkového stavu osobitne v každom daňovom konaní, pričom sú vyhodnocované jednotlivo ako aj vo vzájomnej súvislosti so všetkými dôkazmi v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov upravenej v § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Správny súd sa nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že daňové orgány by mohli použiť len informácie získané v rámci ukončených daňových konaní, vyplývajúce z právoplatného a vykonateľného rozhodnutia. Jednotlivé zistenia vyplývajúce z protokolov sú použiteľné bezprostredne po ich získaní. Správca dane nedokazuje skutočnosti mu známe z jeho činnosti. Podľa správneho súdu nie správca dane preukazuje, že takto použité skutočnosti boli získané zákonnými výstupmi (ako tvrdí žalobca), ale žalobca pokiaľ sa domnieva, že tomu tak nie je, musí uvedené preukázať. Žaloba v tejto časti je všeobecná, pokiaľ žalobca tvrdí, že ak daňové orgány aplikujú závery zo systémov týkajúcich sa iných daňových subjektov alebo závery iných daňových konaní mali by sa riadne a úplne vysporiadať s otázkou, či boli dodržané zákonom zaručené práva daňového subjektu, či mal možnosť sa k podstatným skutočnostiam vyjadríť, namietať postup a podobne, avšak neuvádza konkrétne, že by k tomu v jeho posudzovanej veci došlo. Podstata správneho súdnictva spočíva v tom, že žalobca musí pred správnym súdom tvrdiť ukrátenie na jeho právach nezákonným postupom, teda žalobca by mal tvrdiť, že k takému nezákonnému postupu došlo a v čom spočíval. Nepostačuje len poukazovanie na to, ako by mali daňové orgány postupovať a s čím by sa mali vyprávať pri

použití výstupov z iných daňových kontrol a informácií ohľadom iných subjektov ako žalobcu. Žalobca v žalobe neuvádzal, že by v dôsledku použitia výstupov z iných daňových kontrol bol konkrétne ukrátený na svojich právach, v čom toto ukrátenie spočívalo, a ani to, že by boli použité také výstupy, ktoré boli nesprávne, či nepravdivé. Nestačí len vo všeobecnosti poukázať, že žalovaný, resp. správca dane žalobcovi nepreukázal, že použité zistenia sú zákonnými výstupmi, u ktorých platí prezumpcia správnosti. Napokon, pokiaľ by bolo rozhodnutie vydané na základe dôkazov, ktoré by sa ukázali ako nepravdivé (avšak nie z dôvodu subjektívneho tvrdenia alebo pocitu žalobcu) ale objektívne, napríklad právoplatným rozhodnutím súdu o falšovaní dôkazu alebo o krivej svedeckej výpovedi, táto skutočnosť zakladá dôvod pre obnovu konania v zmysle § 75 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku (porovnaj závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2014).

57. Žalobca v žalobe namietal ukrátenie na svojich právach v dôsledku nesprávneho vyhodnotenia vykonaných dôkazov správcom dane a záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Namietal, že daňové orgány účelovo a nesprávne vyhodnotili dôkazy v jeho neprospech, pričom opomínali a prehliadali dôkazy, ktoré potvrdzujú priebeh a riadne uskutočnenie zdaniteľných plnení. Žalobca opakovane len vo všeobecnej rovine namieta, že daňové orgány neprihliadli na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, najmä na skutočnosti a dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu, avšak neuvádza, ktoré konkrétne skutočnosti a dôkazy to boli, okrem toho, že uviedol, že konateľ dodávateľa potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom. Správca dane však tento dôkaz vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s ostatnými zisteniami z vykonaného dokazovania. Správny súd zdôrazňuje, že samotné potvrdenie dodania deklarovaného predmetu zdaniteľného plnenia konateľom dodávateľa, bez označenia ďalších dôkazov na podporu takéhoto vyjadrenia je nepostačujúce minimálne z dôvodu, že predmetom preverovania je plnenie priamo sa dotýkajúce dodávateľa a teda konateľ dodávateľa je aktérom v preverovanom zdaniteľnom plnení. Pokiaľ žalobca namietal, že daňové orgány absolútne nevykonali dokazovanie vo vzťahu k úplnému zisteniu majetkových pomerov a personálnych možností dodávateľov v rozhodnom zdaňovacom období, ani táto žalobná námietka nie je dôvodná, pretože zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpečne preukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní priznaných uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím a uplatňuje sa v ňom zásada prejednacia, ako to vyplýva aj zo záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/41/2018 zo dňa 07.12.2020. Je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť vyvrátiť závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a zistenia vyplývajúce z dôkazov, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

58. Správny súd zastáva názor, že je chybou v logickom uvažovaní žalobcu, ak vychádzal z predpokladu, že žalobca preukázal existenciu nároku a že žalovaný musí preukázať, že sa tak nestalo, teda, že musí preukázať opak. V tejto súvislosti správny súd opakovane zdôrazňuje, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane. Toto právo si môže alebo aj nemusí uplatniť, čo by malo závisieť aj od jeho uvedomenia si, či bude schopný preukázať splnenie zákonných podmienok pre priznanie uplatneného práva. Dokazovanie zo strany daňových orgánov slúži len na následnú verifikáciu toho, či tvrdenia daňového subjektu v rámci preukazovania splnenia formálnych a materiálnych podmienok pre nárok na odpočítanie dane sú pravdivé. Nie je povinnosťou daňových orgánov zisťovať ako sa tvrdené obchodné transakcie stali, ale len preveriť, či sa stali tak, ako tvrdí daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane. Dôkazné bremeno správcu dane nie je absolútne. Ak správca dane spochybní vykonanými dôkazmi tvrdenia daňového subjektu, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepotvrdia a nepreukážu tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností (rozhodnutie NS SR sp. zn. 8Sžf/75/2014 zo dňa 29.02.2016).

59. V danom prípade správca dane dostatočným spôsobom spochybnil pravdivosť faktúr, a to na základe objektívnych zistení, ktoré sú podrobne popísané v protokole z vykonanej daňovej kontroly ako aj v odôvodnení rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Ak pri preverovaní predložených písomných podkladov správca dane spochybnil vierohodnosť, pravdivosť, úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, nespája sa to so vznikom jeho dôkaznej povinnosti. V takom prípade je opäť len na daňovom

subjekte, či predloží alebo navrhne ďalšie dôkazy, ako to vyplýva aj so záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/93/2014 zo dňa 23.11.2016.

60. K žalobnej námietke ohľadom nezohľadnenia rozhodovacej praxe súdov najmä s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 správny súd poukazuje na závery kasačného súdu vysloveného v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/14/2020 zo dňa 23.02.2022, ktorý v bode 45 uviedol: „Judikatúra Najvyššieho súdu k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladno poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017“. K obdobnému záveru vo vzťahu k rozhodnutiu sp. zn. 3Sžf/1/2011 dospel kasačný súd aj v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/65/2019 zo dňa 31.01.2022 (bod 37), ktorý konštatoval, že aplikácia citovaného rozhodnutia sa viacmenej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, pričom v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Vo vzťahu na prípad žalobcu, správny súd zastáva názor, že v predmetnej veci v dôsledku pochybností správcu dane ohľadom reálneho uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov, bolo plne legitímne pokračovať v dokazovaní za účelom preverovania uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty, pretože správca dane zistil skutočnosti a dôkazy spochybňujúce, či priamo popierajúce skutočnosti z predložených dokladov, keď považoval tieto za nepreukázané. Postup správcu dane plne zodpovedá príslušným hmotnoprávnym a procesným predpisov verejného práva na úseku daní, v zmysle ktorých daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH. Ak pri preverovaní primárnych dôkazov, ktoré má žalobca povinnosť viesť a predložiť pri uplatnení nároku, zistí spochybňujúce skutočnosti, resp. dôkazy, ktoré vylučujú reálnosť zdaniteľného plnenia, dochádza k presunu dôkazného bremena na žalobcu tieto odstrániť, resp. eliminovať. Žalobca bol vyzývaný na preukázanie sporného dodania fakturovaných služieb od dodávateľov LUKOS GROUP s.r.o. a ZETTEM s.r.o. na predloženie takých dôkazov, ktorými by preukázal reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia, čím by došlo jednak k preukázaniu pravdivosti ním deklarovaných skutočností, a jednak k vyvráteniu/eliminovaniu pochybností správcu dane. Žiadne také dôkazy však žalobca nepredložil.

61. Správny súd sa nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že daňové orgány nezabezpečili dostatočné dôkazy na prijatie záveru „o reálnom neuskutočnení dodávok“ pre žalobcu. Zastáva pritom názor, že platí opak, teda žalobca má prioritne dôkaznú povinnosť preukázať splnenie zákonných podmienok pre priznanie uplatneného odpočítania dane, teda preukázať „reálnosť uskutočnenia dodávok“ pre žalobcu. Nezodpovedá aktuálnej rozhodovacej praxi Najvyššieho správneho súdu SR, ani tvrdenie žalobcu, že daňový orgán nemôže zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z dôvodu, že zdaniteľná osoba nemá iné dokumenty, než tie, ktoré zo zákona musí mať. Preto, pokiaľ žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci založené na základe záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcu, správny súd nepovažuje túto žalobnú námietku za dôvodnú. Ako už správny súd uviedol vyššie v daňovom konaní platí zásada prejednacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania tejto dane. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 21.04.2020, sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zverejnený pod č. R 26/2021 v zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR). Obdobne uvádza aj súdna prax vyšších súdnych autorít napr. Najvyššieho súdu SR sp. zn.

2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. III ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.

62. Žalobca v žalobe odkazoval na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (ďalej aj len „SD EÚ“). Správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/16/2016, podľa ktorého „Je nepochybné, že rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie preskúmvanej veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné „množstvo“ judikátov, ktoré ten-ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je to, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora možno aplikovať na preskúmvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmvanú vec“. Práve konkretizácia dopadov záverov rozsudkov SD EÚ na zákonnosť napadnutého rozhodnutia správnej žalobe chýba. Nepostačuje na rozsudky SD EÚ poukázať, stotožniť sa s nimi, konštatovať ich relevanciu na prejednávajúcu vec, ale na ich účinné použitie bolo potrebné, aby žalobca v prvom rade ozrejmil ich právny a skutkový základ, ich súvislosť s prejednanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona alebo právne záväzných aktov EÚ, relevantné právne závery (s analýzou ich dopadu na skutkové a právne okolnosti dané predmetom prieskumu - napadnutým rozhodnutím, ktoré v zásade nikdy nie sú úplne zhodné) a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Neobstojí preto obrana žalobcu, ktorý len všeobecne s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ poukázal na to, že pri plnení cieľa zabezpečiť správny výber daní a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť daňové orgány nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa, preto nemôžu opatrenia používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH. Závery vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s deklarovateľmi LUKOS GROUP s.r.o. a ZETTEM s.r.o. nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať reálnosť dodania deklarovateľných služieb týmito dodávateľmi, takýmito okolnosťami pre aplikáciu žalobcom označených rozhodnutí SD EÚ nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybní vierohodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje.

63. Žalobca ďalej vyjadril nesúhlas so závermi daňových orgánov o tom, že spochybnili dodávky tovarov a služieb len z toho dôvodu, že dodávateľ nespokojuje. K uvedenému správny súd uvádza, že táto skutočnosť by sama o sebe na spochybnenie deklarovateľného dodania tovaru/služieb nepostačovala. Uvedená skutočnosť však bola daňovými orgánmi vyhodnocovaná komplexne v spojení s inými skutočnosťami, ktoré boli zistené a poskytovali určitý obraz o celej deklarovanej obchodnej transakcii, v súvislosti s ktorými si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie DPH. Záver daňových orgánov vychádza z výsledku procesu dokazovania, v ktorom boli hodnotené všetky dôkazy, a to samostatne a následne v kontexte s inými dôkazmi. Daňové orgány uviedli, k akým skutkovým zisteniam po vyhodnotení dôkazov dospeli a ako vec právne posúdili. Hodnotenie dôkazov podľa úvahy daňových orgánov je kritériom vyplývajúcom pre proces hodnotenia dôkazov z § 3 ods. 3 Daňového poriadku, a preto je nedôvodná žalobná námietka, že rozhodnutie je založené na domnienkach. Pochybnosti správcu dane vyplynuli z vyhodnotenia riadne vykonaného dokazovania a z toho vyplývajúcich skutkových zistení. Správca dane svoje pochybnosti o hodnovernosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov nezaložil len na jednoduchých nepodložených podozreniach. Bolo preto na žalobcov, aby tieto pochybnosti vyvrátil preukázaním, že reálne nadobudol fakturovaný tovar/služby a použil ich na svoje zdaniateľné plnenia. Postup správcu dane a žalovaného je v súlade s rozhodnutím Súdneho dvora EÚ vo veci C-40/19 zo 04.06.2020 SC C.F.SRL.

64. Daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok stanových v Zákone o DPH a v tomto smere správnosť ich záverov žalobca argumentáciou prednesenou v správnej žalobe nevyvrátil.

65. Je zrejmé, čo opakovane zdôraznil vo svojom rozsudku aj Najvyšší správny súd SR sp. zn. 10Sžfk/23/2019 zo dňa 20.04.2022 vyplýva (bod 82), že pri aplikácii vnútroštátneho práva je nevyhnutné zohľadňovať aj výsledky rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. V zmysle ustálenej judikatúry, vychádzajúcej z výkladu právnej úpravy je pri rozhodovaní o priznaní práva na odpočet dane potrebné skúmať a rozlišovať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok uplatnenia nároku. Hmotnoprávnymi podmienkami je preukázanie, že aby - daňový subjekt nárokujúci si odpočet

bol zdaniteľnou osobou; - tovar alebo služby od dodania, ktorých odvodzuje právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a - zdaniteľná osoba predmetné tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (článok 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty). Formálnymi podmienkami je preukázanie splnenia podmienok nároku príslušnými daňovými dokladmi (napr. aj rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 24).

66. V predmetnej veci daňové orgány spochybnili deklarovaneho dodávateľa LUKOS GROUP s.r.o. a tým preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - statusu zdaniteľnej osoby skutočného dodávateľa. Postavenie (status) dodávateľa tovaru/služby patrí medzi materiálne podmienky, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre medzi podmienky formálne. V zásade nedostatky k naplneniu formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (porovnaj závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/23/2019 zo dňa 20.04.2022 a rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, na ktoré tento odkazuje, bod 84). V posudzovanom prípade splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane.

67. Správny súd poukazuje na to, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR ako aj judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že preukázanie hmotnoprávnej podmienky - dodanie tovaru zdaniteľnou osobou - prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH. V nadväznosti na to je zdaniteľná osoba povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH a v súvislosti s ktorými zaplatila DPH.

68. Žalobca namietal rozširovanie dôkazného bremena nad rámec zákona, čo označil za neprípustné a konanie daňových orgánov v tomto smere za nezákonné, pričom opakovane poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. K uvedenému správny súd uvádza, že v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR je správca dane pri preverovaní splnenia podmienok pre odpočet DPH oprávnený vykonávať zisťovania aj u deklarovaných dodávateľov, či subdodávateľov. Nepredloženie dôkazov zo strany dodávateľských spoločností nemôže byť samo o sebe dôvodom pre neuznanie odpočítania dane, teda nemôže byť na ťarchu daňového subjektu. Pokiaľ ale v zistenom deklarovanom dodávateľskom reťazci nie je zistená žiadna taká skutočnosť, ktorá by potvrdzovala deklarované dodanie tovaru, nemožno z toho vyvodit' iný záver ako ten, že preverovaním správcu dane, vykonaným u dodávateľov a subdodávateľov, sa deklarované dodanie nepotvrdilo. Možno súhlasiť s argumentáciou žalobcu, že daňový subjekt nemá žiadne zákonom priznané právne prostriedky, ktoré by mu umožňovali sledovať procesy u jeho dodávateľov. Žalobca ale ním predloženými dôkazmi v predmetnej veci nepreukázal, že fakturovaný tovar/služby mu dodali deklarovaní dodávateľia a ani pri preverovaní zisteného obchodného reťazca u dodávateľa ZETTEM s.r.o. neboli zistené také skutočnosti, ktoré by reálnemu dodaniu nasvedčovali. Daňové orgány nežiadali od žalobcu predloženie takých dôkazov, ktoré by sa týkali len jeho dodávateľov, či subdodávateľov, teda také dôkazy, ktoré by si nemohol obstarat' žalobca, ktorý bol s dodávateľmi v priamom obchodnoprávnom vzťahu. Správny súd poukazuje aj na závery ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp. zn. 4Sžfk/27/2018 zo dňa 08.10.2019, v zmysle ktorých je uskutočňovanie zdaniteľných plnení ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, ale je právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi. Preto závery daňových orgánov o nedostatočnom si overení zmluvného partnera žalobcom sú na mieste. Navyše, žalobca ako registrovaný platiteľ DPH si mal byť vedomý rozsahu, v akom je potrebné preukazovať splnenie podmienok pre odpočítanie DPH stanovených v Zákone o DPH. Daňové orgány nevyžadovali od žalobcu znalosť takých skutočností, ktoré by pri primeranej obozretnosti v obchodnom styku nemohol o svojich obchodných partneroch mať.

69. Správny súd nezistil ani žalobcom tvrdené porušenie zásad daňového konania, či tvrdené porušenie § 24 Daňového poriadku. Na rozdiel od žalobcu zastáva názor, že žalobcu zaťažovalo žalobné

bremeno a úlohou daňových orgánov nebolo zistiť, ako sa žalobcom deklarovane obchodné transakcie stali, ale len preveriť, či sa stali žalobcom tvrdeným spôsobom. Daňové orgány pri preverovaní žalobcom tvrdených skutočností zistili také skutočnosti, ktoré vyvodili z vykonaného dokazovania, ktoré dostatočným spôsobom spochybnili vierohodnosť žalobcom tvrdených skutočností a predkladaných dôkazov. Nebolo úlohou daňových orgánov pri spochybnení žalobcom predložených dôkazov vykonávať ďalšie dokazovanie a obstarávať dôkazy na preukázanie žalobcových tvrdení. Argumentácia žalobcu síce v tomto štádiu odvracia podozrenia z eventuálneho daňového podvodu, ale nie je preukázaním sporných obchodov, teda, že dodávateľia LUKOS GROUP s.r.o. a ZETTEM s.r.o. skutočne dodali žalobcovi zdaniteľné plnenia (služby), ktoré žalobca použil na svoje zdaniteľné obchody, čo je základným zákonným predpokladom pre možnosť odpočítania DPH v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

70. Po preskúmaní správnu žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov (žalovaného aj správcu dane) a postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu správnej žaloby a z dôvodov v nej uvedených, správny súd dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, že žiadna zo žalobných námietok nie je relevantná privodiť navrhované zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

71. Žalobcovi, ktorý bol v konaní pred správnym súdom neúspešný, správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario.

72. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP). Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd - Najvyšší správny súd (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Krajskom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) 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.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, 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.