

Súd: Krajský súd Banská Bystrica  
Spisová značka: 75S/56/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200373  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová  
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2022:6021200373.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej a členiek senátu JUDr. Jany Novotnej a JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej, v právnej veci žalobcu: VIGO BB, s.r.o., so sídlom Partizánska cesta 71, 974 01 Banská Bystrica, IČO: XX XXX XXX., právne zast.: JUDr. Eva Krchňavá, advokátka, so sídlom Rudlovská cesta 47, 974 01 Banská Bystrica, IČO: XX XXX XXX, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101015433/2021, č. 101014765/2021 a č. 101014655/2021, všetky zo dňa 10. júna 2021, takto

### rozhodol:

I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101015433/2021 zo dňa 10. júna 2021 **z a m i e t a**.

II. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101014765/2021 zo dňa 10. júna 2021 **z a m i e t a**.

III. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101014655/2021 zo dňa 10. júna 2021 **z a m i e t a**.

IV. 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“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobia apríl 2017, október 2017 a november 2017, ktorá bola ukončená doručením protokolu č. 100365667/2019 zo dňa 05.02.2019.

#### Prvostupňové administratívne rozhodnutia

2. Správca dane rozhodnutím č. 101901728/2020 zo dňa 03.12.2020 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2017 v sume 4 640,00 Eur. Išlo o druhé prvostupňové rozhodnutie, keď prvé rozhodnutie správcu dane č. 101180913/2019 zo dňa 20.05.2019 bolo rozhodnutím žalovaného č. 102276665/2019 zrušené a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, za účelom vykonania doplňujúceho dokazovania vo veci - opätovné vypočutie svedka T. J. a vypočutie žalobcom navrhnutého svedka J. D., prípadne iných svedkov.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101902255/2022 zo dňa 03.12.2020 podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2017 v sume 8 482 Eur. Išlo o druhé prvostupňové rozhodnutie, keď prvé rozhodnutie správcu dane č. 102181948/2019 zo dňa 20.05.2019 bolo rozhodnutím žalovaného č. 102276524/2019 zo dňa 02.10.2019 zrušené a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie po vykonaní doplňujúceho dokazovania vypočutím svedkov T. J. a J. D., prípadne aj iných.

4. Správca dane rozhodnutím č. 101902551/2020 zo dňa 03.12.2020 podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017 v sume 8 600 Eur. Išlo o druhé prvostupňové rozhodnutie, keď prvé rozhodnutie správcu dane č. 101182799/2019 zo dňa 20.05.2019 bolo rozhodnutím žalovaného č. 102276413/2019 zo dňa 02.10.2019 zrušené a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie za účelom vykonania doplňujúceho dokazovania vypočutím svedkov T. J. a J. D., prípadne aj iných.

5. V odôvodnení rozhodnutí správcu dane konštatoval, že žalobca si v zdaňovacom období apríl 2017, október 2017 a november 2017 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa SWS Group s. r.o., Jelenia 1, 811 05 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: XX XXX XXX (ďalej len „SWS Group s.r.o.“) a z dodávateľských faktúr od dodávateľa MyFish, s.r.o., so sídlom Horná 54, 874 01 Banská Bystrica, IČO: XX XXX XXX (ďalej len „MyFish, s.r.o.“), pričom v jednotlivých zdaňovacích obdobiach si uplatnil odpočítanie dane na sledovanie:

V zdaňovacom období apríl 2017 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr:

- č. XXXXXXXXX (int. č. XXXXXXXXXXXX, prijatej od spoločnosti SWS Group s.r.o., demontáž technologického zariadenia - mini pivovaru, dátum dodania a vystavenia 06.04.2017, základ dane 23 200 Eur, DPH 20% 4 640 Eur, spolu 27 840 Eur.

6. V zdaňovacom období október 2017 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr:

- č. XXXXXXXXX, dátum vystavenia a dodania 10.10.2017, prijatej od spoločnosti MyFish, s.r.o. za montáž PET-linky, základ dane 22 410,00 Eur, DPH 20% 4 482 Eur, suma celkom 26 892 Eur;
- č. XXXXXXXXX, dátum vystavenia a dodania 28.08.2017, základ dane 20 000,00 Eur, DPH 20% 4 000,00 Eur, suma celkom 24 000,00 Eur prijaté od spoločnosti SWS Group s.r.o., predmetom fakturácie bola zálohová faktúra č. 20170415 za montáž PET-linky.

7. V zdaňovacom období november 2017 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr:

- faktúra č. XXXXXXXXX, dátum vystavenia a dátum dodania 06.11.2017, prijatej od spoločnosti MyFish, s.r.o., demontáž plniacej linky na sklo, základ dane 23 000,00 Eur, DPH 20% 4 600,00 Eur, suma celkom 27 600,00 Eur;
- faktúra č. XXXXXXXXX, dátum vystavenia a dátum dodania 13.11.2017, prijatej od spoločnosti SWS Group s.r.o., predmetom fakturácie bola zálohová faktúra č. 20170415 za montáž PET-linky, základ dane 20 000,00 Eur, DPH 20% 4 000,00 Eur, suma celkom 24 000,00 Eur.

8. Z odôvodnení rozhodnutí správcu dane vyplýva, že tento vyhodnotil získané dôkazy, vysporiadal sa s námietkami daňového subjektu a dospel k záveru, že preukázal, že platiteľ v súvislosti s prijatým zdaniteľným plnením od spoločnosti MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o. porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH. K preukázaniu splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH predložil dôkazy, ktoré správca dane vyhodnotil ako formálne. Žalobca predložením faktúr od dodávateľov deklaroval, že uskutočnil zdaniteľný obchod, ale správca dane preukázal (výsluchmi svedkov - T. J., T. J. Y., J. R., J. X.), že pri zdaniteľnom obchode uskutočnenom so spoločnosťou MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o. neboli splnené podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane. Dodávateľom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH a tým nevznikol nárok daňového subjektu VIGO BB, s.r.o. na odpočítanie dane z prijatých faktúr, nakoľko predmetné služby neboli poskytnuté spoločnosťami MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o..

Druhostupňové administratívne rozhodnutia

9. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 101901728/2020 zo dňa 03.12.2020 (zdaňovacie obdobie apríl 2017) podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101014655/2021 zo dňa 10.6.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Rozhodnutie žalovaného bolo napadnuté správnu žalobou pod sp. zn. 75S/59/2021.

10. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 101902255/2020 zo dňa 03.12.2020 (zdaňovacie obdobie október 2017) podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101014765/2021 zo dňa 10.6.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia žalovaného napadla pod sp. zn. 75S/57/2021.

11. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 101902551/2020 zo dňa 3.12.2020 (zdaňovacie obdobie november 2017) podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101015433/2021 zo dňa 10.6.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žaloba o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia žalovaného napadla pod sp. zn. 75S/56/2021.

12. Z odôvodnení rozhodnutí žalovaného vyplýva, že správca dane preveroval reálnosť uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov a zistil, že tieto nevykonala osoba uvedená na faktúrach, čo je zákonnou podmienkou (zákona o DPH) pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH (tak, ako to požadoval daňový subjekt).

13. Pri preverovaní reálnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu u dodávateľa SWS Group s.r.o. bolo zistené, že konateľom spoločnosti je od 19.01.2018 E. T. G., občan U. N.. Zásielky doručované na adresu H. X, XXX XX U. sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“, resp. „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Spoločnosť SWS Group s.r.o. je nekontaktná, žiadne doklady v súvislosti s preverovaním zdaniteľných plnení s daňovým subjektom VIGO BB, s.r.o. nepredložila. Podľa žalovaného správcu dane nespochybnil dôveryhodnosť spoločnosti SWS Group s.r.o. len z dôvodu zrušenia registrácie DPH, ale z dôvodu preverovaní samotnej spoločnosti ako aj jej konateľa. Žalovaný ani správca dane neopomenuli žiadny dôkaz predložený daňovým subjektom a tieto preverili z pohľadu materiálnej pravdy a výpovednej hodnoty, t. j. či reálne zdaniteľné obchody vykonala osoba uvedená na faktúre. Z výpovedí T. J. (bývalého konateľa oboch dodávateľov) vyplynulo, že išlo len o účelové podnikateľské činnosti.

14. Z odpovede na žiadosť o súčinnosť prostredníctvom aplikácie EKB zo dňa 18.04.2019 vyplýva, že bankový účet patrí fyzickej osobe N. X., ktorý je spoločníkom a konateľom spoločnosti AQUA CRISTAL SLOVAKIA, s.r.o.. Táto spoločnosť bola v roku 2017 odberateľom žalobcu. Spoločnosti SWS Group s.r.o. > VIGO BB, s.r.o. > AQUA CRISTAL SLOVAKIA, s.r.o. v roku 2017 boli vzájomne ekonomicky prepojené. Podľa dostupných údajov z informačného systému Finančnej správy - Hlásenie o vyúčtovaní dane a úhrne príjmov zo závislej činnosti poskytnutých jednotlivým zamestnancom za rok 2018 boli osoby T. J. Y., T. J. J. a J. X. zamestnancami žalobcu. Žalobca sa teda dožadoval vypočítania osoby personálne prepojené s daňovým subjektom VIGO BB, s.r.o.. Žalobca odoslal platby na účet fyzickej osoby N. X. s poznámkou SWS Group. Príjem z postúpenia pohľadávok sa považuje za zdaniteľný príjem, napriek tomu v daňovom priznaní dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2017 Z. N. X. príjem z postúpených pohľadávok v zmysle oznámenia o postúpení pohľadávky zo dňa 16.05.2017 vo výške 75 840.-Eur neuviedol.

15. Žalovaný sa stotožnil s vyhodnotením vykonaných dôkazov vypočítaním svedkov a konštatoval, že fakturované služby nemali nič spoločné s pracovnoprávnym vzťahom medzi T. J. a spoločnosťou MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o.. Rovnako ani svedok J. X. a J. R. nepotvrdili skutočnosť, že fakturované služby vykonávali v mene dodávateľov. Skutočnosť, že osoby ktoré žiadal žalobca vypočítať, neboli zamestnancami spoločnosti MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o. bola potvrdená aj oznámením zo Sociálnej poisťovne.

16. Žalovaný sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu, ktoré vyhodnotil ako neopodstatnené. Zaujal stanovisko aj k „čestnému prehláseniu“ Z. J. N. X. o reálnosti vykonaného zdaniteľného plnenia zo strany SWS Group s.r.o., ktoré označil za jednostranný úkon, ktoré nemôže nahrádzať dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia, nakoľko predloženie čestného vyhlásenia bez podloženia dôkazmi je v daňovom konaní právne irelevantné. Poukázal pritom na závery Najvyššieho súdu SR v rozsudku 2Sžf/40/2011. V Daňovom poriadku inštitút čestných vyhlásení nie je zaradený v demonštratívnom výpočte dôkazných prostriedkov, preto je rozhodnutie Najvyššieho súdu SR použiteľné

aj pre Daňový poriadok. Žalovaný konštatoval, že Z.. J.. N. X. vo svojom vyjadrení síce potvrdzuje vykonanie prác pracovníkmi prostredníctvom spoločnosti SWS Group s.r.o., avšak z vykonaného dokazovania správcu dane vyplýva, že osoby, ktoré mali služby vykonať, neboli v pracovnoprávnom vzťahu voči spoločnosti SWS Group s.r.o., ani voči spoločnosti MyFish, s.r.o.

17. Žalovaný zhrnul, že žalobca nepreukázal nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že uvádza údaje odrážajúce reálne plnenie. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb síce zaťažuje daňový subjekt, ale musí ho vedieť správcovi dane riadne preukázať. Samotné preukázanie dodávok tovaru/služieb len faktúrami nie je postačujúce. Správca dane pred vydaním rozhodnutí vo vyrubovacom konaní vychádzal z celého množstva zistení, ktorými disponoval, pričom v odôvodnení rozhodnutí uviedol všetky dôkazy, z nich vyplývajúce zistenia, ako aj právne predpisy, ktoré aplikoval pri rozhodovaní. Všetky dôkazy boli získané v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Pri výkone daňovej kontroly boli dodržané základné zásady správy daní v zmysle § 3 Daňového poriadku. Dokazovanie bolo vedené v zmysle § 24 Daňového poriadku. Zdôraznil, že správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie, ale overuje, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Uplatnené právo na odpočítanie dane musí byť preukázané nielen po formálnej stránke (vystavením faktúr), ale aj po obsahovej stránke (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu faktúr). Priznanie práva na odpočítanie dane je viazané na splnenie všetkých zákonných podmienok, t. j. nielen na formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, zmluvou, dokladmi o úhrade, čo je nepostačujúce. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

#### Žaloba, žalobné body

18. V zákonom stanovenej lehote podal žalobca správne žaloby, ktorými napadol vyššie uvedené rozhodnutia žalovaného. Domáhal sa preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane (za zdaňovacie obdobia apríl 2017, október 2017 a november 2017), ich zrušenia a vrátenia vecí správcovi dane na ďalšie konanie.

19. Podľa žalobcu napádané rozhodnutia (žalovaného aj správcu dane) vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vecí, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu a napokon došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, teda dovoľával sa zrušenia napadnutých rozhodnutí z dôvodov podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f), a g) zákona č. 162/2015 Z. z. - Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

20. Žalobca tvrdil, že rozhodnutím žalovaného bol ukrátený na svojich subjektívnych právach, pretože uvedeným rozhodnutím mu vznikla majetková ujma a bolo porušené jeho právo vlastníť majetok. Tiež namietal, že v konaní pred daňovými orgánmi bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces v zmysle článku 46 Ústavy SR, nakoľko došlo k porušeniu ich povinností zaoberať sa vecou, ktorá je predmetom správy daní a zistiť čo najúplnejšie skutkový stav nevyhnutný na správne určenie dane. Namietal porušenie práva na spravodlivé súdne konanie garantované článkom 6 ods. 1 a 3 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, v zmysle ktorého každý má právo vypočúvať alebo dať vypočúvať svedkov proti sebe a dosiahnuť predvolanie na vypočúvanie svedkov vo svoj prospech za rovnakých podmienok, ako v prípade svedkov proti nemu. Nesúhlasil so záverom žalovaného, ktorý sa nestotožnil s odvolacou námietkou, že správca dane dokazovanie ukončil predčasne. Tvrdil, že nebol zistený skutkový stav veci čo najúplnejším spôsobom a že správca dane vec posudzoval neobjektívne, pričom rozhodoval na základe dôkazov, ktoré nemali oporu v administratívnom spise. Rozhodnutie bolo vydané v rozpore so zásadou zákonnosti a materiálnej pravdy, t. j. nevychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu bez dôvodných pochybností.

21. Žalobca namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu veci na riadne posúdenie vecí (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP) a tvrdil, že v napadnutých rozhodnutiach popisuje žalovaný zistené skutočnosti rozsiahlym spôsobom, avšak tieto popisuje subjektívne, spôsobom, ktorý tieto zistené skutočnosti skresľuje. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach poukázal na to, že spoločnosť SWS Group s.r.o.

bola zverejnená v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie podľa § 81 Zákona o DPH dňa 07.10.2016, avšak registrácia bolo spoločnosti zrušená až 31.08.2018. Namietal pochybenie pri miestnom zisťovaní na adrese sídla daňového subjektu spoločnosti MyFish, s.r.o a tvrdil, že išlo o zistenia získané nezákonným spôsobom. Ďalej namietal, že prijatie služieb žalobca preukázal nielen vystavenými faktúrami, ale preukázal aj vecné poskytnutie služieb predložením objednávok, bezhotovostnou úhradou na základe oznámenia o postúpení pohľadávky, ako aj jednotlivými svedeckými výpoveďami, ktoré nepriamo dopĺňajú predložené dôkazy.

22. Žalobca v rámci žalobného bodu k ustanoveniu § 191 ods. 1 písm. c) SSP ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci namietal, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach citoval z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/65/2011 odkazom na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* (práva patria len bdelym), avšak v odôvodnení neuviedol, ako predmetný rozsudok ovplyvnil úvahy odvolacieho orgánu pri hodnotení dôkazov a vydaní rozhodnutí. Tiež namietal záver daňových orgánov o ekonomickom prepojení medzi spoločnosťami SWS Group s.r.o, AQUA CRISTAL SLOVAKIA, s.r.o. a žalobcom a zastával názor, že tieto osoby nie sú ekonomicky prepojenými ani z pohľadu Zákona o DPH, ani z pohľadu Zákona o dani z príjmov. Namietal nesprávnosť tvrdenia o prepojení osoby Z.. J.. X. so spoločnosťou AQUA CRISTAL SLOVAKIA, s.r.o. vzhľadom na to, že osoba Z.. N. X. bola spoločníkom a konateľom tejto spoločnosti, pričom žalobca toto označil za nepravdivé, pretože v čase uzavretia obchodu so spoločnosťou SWS Group s.r.o. (objednávka zo dňa 21.04.2017), ale ani v čase realizácie prác spoločnosťou SWS Group s.r.o. na zákazke žalobcu pre spoločnosť AQUA CRISTAL SLOVAKIA, s.r.o. a ani v čase postúpenia pohľadávok 16.05.2017 nebol ani konateľom, ani spoločníkom uvedenej spoločnosti (spoločník do 04.04.2017 a ako konateľovi mu skončila funkcia 20.03.2017). Žalobca ďalej namietal, že skutočnosť, či p. Kurčík uviedol do daňového priznania k dani z príjmu fyzickej osoby príjem z postúpenej pohľadávky je pre posúdenie vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 4 Zákona o DPH irelevantná.

23. K žalobnému bodu k ustanoveniu § 191 ods. 1 písm. g) SSP žalobca namietal nesprávnosť postupu, ak daňové orgány odmietli zohľadniť Čestné vyhlásenie Z.. J.. N. X. ako dôkazného prostriedku. Zároveň vytýkal žalovanému, ako aj správcovi dane, že nebolo umožnené vypočutie tohto svedka, a to po ukončení interných opatrení v súvislosti s pandémiou. Podľa žalobcu nebolo postupované správne, ak správca dane od tejto svedeckej výpovede upustil a tento dôkaz nezabezpečil. Podľa žalobcu bolo dokazovanie ukončené predčasne, nebol zistený skutkový stav veci čo najúplnejšie a správca dane sa neriadil názorom žalovaného ako odvolacieho orgánu vysloveným v predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutiach.

24. Žalobca uvádzal, že už v odvolaní poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžr/150/2012, v ktorom súd rozoberá otázku úniijného práva a doktrínu „*acte éclairé*“ v spojení s článkom 7 ods. 2 Ústavy SR, z čoho vyplýva, že súdy musia prihliadať okrem vnútroštátneho práva aj na právne záväzné akty Európskej únie, ktoré majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. V zmysle procesnej maximy „*iura novit curia*“ sa formálne predpokladá ich znalosť. Žalobca požadoval, aby správca dane uplatnený nárok posudzoval v intenciách rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-277/14, zo záveru ktorého vyplýva, že nemožno zamietnuť odpočítanie dane, ak faktúru vystaví neexistujúci subjekt a nie je možné určiť totožnosť skutočného dodávateľa, okrem prípadu, že vzhľadom na objektívne skutočnosti, bez toho, aby sa od zdaniteľnej osoby vyžadovali overenia, ktoré jej neprináležia, preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Žalobca tvrdil, že žalovaný, v rozpore s § 74 ods. 2 Daňového poriadku sa touto odvolacou námietkou nezaoberal.

25. Žalobca namietal, že správca dane vo vyrubovacom konaní nevytkol, že predmetná faktúra nespĺňa náležitosti v zmysle § 74 Zákona o DPH a nevyzval žalobcu na odstránenie tejto pochybnosti v zmysle § 24 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku, pričom aj v tomto prípade žalovaný nepostupoval v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku. Došlo k porušeniu zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, pričom správca dane opäť len formálne tvrdí, že zásada bola dodržaná.

26. Vo vzťahu k žalobnému bodu - § 191 ods. 1, písm. f) SSP žalobca najmä namietal, že žalovaný sa stotožnil s tvrdením správcu dane, že vypočutím svedka T. J., konateľa spoločností SWS Group s.r.o a MyFish, s.r.o. a ďalších svedkov správca dane preukázal, že zdaniteľné obchody neboli uskutočnené, že nevznikla daňová povinnosť a tým právo na odpočítane dane, pretože správca dane má za to,

že služby neboli poskytnuté spoločnosťou SWS Group s.r.o. a spoločnosťou MyFish, s.r.o. Žalobca namietal jednostranné a účelové hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane, pričom prijatý záver označil za nezákonný, nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Podľa názoru žalobcu vyhodnotenie dôkazov nezodpovedá administratívneho spisu. Daňové orgány uvádzajú, že číslo bankového účtu, na ktorý boli odoslané platby za spoločnosť SWS Group s.r.o. sa nezhodujú s číslom účtu uvedeným na faktúrach. Avšak žalobca správcovi dane uviedol, že spoločnosť SWS Group s.r.o. postúpila pohľadávku, čo oznámila žalobcovi, preto tento úhrady faktúr smeroval na číslo bankového účtu, ktoré bolo uvedené v oznámení o postúpení pohľadávok na postupníka Z.. J.. N. X..

27. Žalobca tvrdil, že vypočutím J. D. boli preukázané skutočnosti, ktoré uviedol v prehlásení, a svedecké výpovede ostatných svedkov preukázali podiel R.. D. na sprostredkovaní týchto prác. Výpoveďou T. J. bolo potvrdené, že na riadenie spoločnosti na uzatváranie obchodných vzťahov a na výkon podnikateľskej činnosti SWS Group s.r.o. a MyFish, s.r.o. splnomocnil J.P., ktoré zaniklo až jeho smrťou. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, že by vykonanie týchto prác rozporovali, správca dane len tvrdí, že nebolo preukázané, že tieto práce boli reálne vykonané spoločnosťou SWS Group s.r.o. a spoločnosťou MyFish, s.r.o., čo odôvodňuje nevedomosťou konateľa týchto spoločností T. J. ohľadom rozsahu, druhu a miesta vykonania týchto prác. Avšak nie je reálne možné a nie je ani povinnosťou podnikateľa, aby tento v obchodnom vzťahu skúmal, či konateľ druhej spoločnosti je o uzavretom obchode a jeho podrobnostiach informovaný alebo nie, pokiaľ spoločnosť zastupuje inú splnomocnená osoba.

28. Taktiež žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov v zmysle § 191 ods. 1, písm. d) SSP. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018, z ktorého vyplýva, že právo na odpočítanie dane možno zdaniťelnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniťelná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11, bod 40). Kasačný súd poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011, v ktorom bol prijatý záver, že preukázať skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. S poukazom na túto judikatúru NS SR a ESD žalobca tvrdil, že v danom prípade mu nemožno odmietnuť právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za služby, ktoré prijal a použil na uskutočnenie svojich zdaniťelných plnení, ak sa nepreukáže, že vedel alebo mal vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH. Správca dane v rozhodnutí, s ktorým sa stotožnil žalovaný, skonštatoval, že: „Kontrolou predložených dokladov a dokazovaním správca dane zistil a preukázal, že platiteľ porušil ustanovenia § 49 ods. 1 Zákona o DPH“, teda správca dane, ani žalovaný neuvádzajú, že by sa platiteľ VIGO BB, s.r.o. podieľal na daňovom podvode. Správca dane poukázal na rozhodnutie ESD v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC (bod 47), avšak podľa žalobcu predmetné judikáty nemožno aplikovať na daný prípad, pretože správca dane jednoznačne nepreukázal, že plnenia zodpovedajúce týmto faktúram neboli skutočne poskytnuté.

29. Žalobca zhrnul, že nezákonnosť rozhodnutí žalovaného a nesprávny postup pri ich vydaní vidí v súhrne nasledovnom:

1/ Rozhodnutie správneho orgánu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď žalovaný preniesol na žalobcu dôkaznú núdzu z dôvodu, že dodávateľ služieb nevedel predložiť účtovné doklady a nesplnil si zákonom stanovené povinnosti platiteľa.

2/ Zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, keď neboli vykonané všetky dôkazy, ktoré mohli objasniť okolnosti, za ktorých bola služba poskytnutá a okolnosti úhrady faktúry (neboli vypočutí svedkovia napr. X., J. J., J.).

3/ Postupom žalovaného boli porušené základné zásady správneho konania, keď nezistil skutkový stav čo najúplnejším spôsobom a nevypočul predvolaných svedkov.

4/ Žalovaný nesprávne právne vyhodnotil zistené skutočnosti, predovšetkým z pohľadu neunesenia dôkazného bremena, pričom toto vyhodnotenie je z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu predčasné.

30. Žalobca navrhol správne mu súdu vykonať dôkaz výsluchom svedka Z.. J.. N. X., výsluchom svedkom T. J. J., J. J. a W. N.. Taktiež navrhol správne mu súdu vykonať konfrontáciu svedkov T. J. a J. D..

#### Vyjadrenie žalovaného

31. Žalovaný vo vyjadreniach k žalobám navrhol žaloby ako nedôvodné zamietnuť. V úvode vyjadrení poukázal na zistený skutkový stav vecí a na právne posúdenie vecí daňovými orgánmi. Uviedol, že kontrolovaný daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nároku a povinnosti v zmysle daňových zákonov. Žalovaný dostatočným spôsobom v napadnutých rozhodnutiach odôvodnil, že daňový subjekt sa nestaral aktívne o zabezpečenie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, a preto poukázal aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/65/2011. Na personálne prepojenie správca dane poukázal so zisteniami ohľadom postúpenia pohľadávky týkajúce sa aj iných zdaňovacích období (4/2017, 10/2017, 11/2017, 12/2017). Uvedená skutočnosť však nie je hlavným dôvodom pre nepriznanie uplatneného nároku. J. D., T. J. Y., T. J. J., J. X. neboli v preverovanom období zamestnancami spoločnosti SWS Group s.r.o., ako to vyplýva z odpovede Sociálnej poisťovne. Činnosti, ktoré deklaroval daňový subjekt nemohli vyššie uvedené osoby poskytnúť ani ako zamestnanci spoločnosti SWS Group s.r.o., ani z iného pracovnoprávneho vzťahu, resp. obchodného vzťahu. Žalovaný uviedol, že nerozporuje možnosť uzatvárania ústnych zmlúv v zmysle príslušných právnych noriem, avšak podotkol, že v daňovom konaní v zmysle Daňového poriadku platí zásada preukaznosti, t. j. daňový subjekt musí dôkazmi preukázať svoje tvrdenia, ktoré v tomto konaní nezvládol, a preto dôsledky svojho neobozretného konania musí znášať na svoju ľarchu.

32. Žalovaný k namietanému podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy v dôsledku nevypočutia navrhovaného svedka Z.. J.. N. X. poukázal na jednotlivé úkony správcu dane realizované k uskutočneniu výsluchu tohto svedka. Konštatoval, že v zmysle oznámenia „O postúpenie pohľadávky zo dňa 16.05.2017“ boli postupníkovi Z.. J.. X. postúpené pohľadávky vo výške 27 840.-Eur v zmysle faktúry č. 20170414 a pohľadávky vo výške 48 000.-Eur v zmysle faktúry č. XXXXXXXXX, ktorú vystavila spoločnosť SWS Group s.r.o. pre daňový subjekt VIGO BB, s.r.o.. Celková hodnota postúpených pohľadávok predstavovala sumu 75 840.-Eur. Žalobca dňa 28.08.2017 odoslal platbu vo výške 24 000.-Eur, dňa 24.10.2017 odoslal platbu vo výške 27 840.-Eur a dňa 13.11.2017 platbu vo výške 24 000.-Eur na bankový účet patriaci fyzickej osobe X. N. s poznámkou SWS Group s.r.o.. Podľa § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, zdaniteľným príjmom je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa zákona o dani z príjmov ani medzinárodnej zmluvy. Príjmy vylúčené z predmetu dane z príjmov fyzickej osoby sú uvedené v § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov. Nakoľko príjem z postúpenia pohľadávky nie je v citovaných ustanoveniach uvedený, považuje sa za zdaniteľný príjem. Napriek tomu v daňovom priznaní dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2017 Ing. Róbert Kurčík príjem z postúpených pohľadávok v zmysle „Oznámenia o postúpení pohľadávky zo dňa 16.05.2017“ vo výške 75 840.-Eur neuviedol.

33. Žalovaný nesúhlasil, že dokazovanie bolo opakovane ukončené predčasne, že nebol zistený skutkový stav vecí čo najúplnejším spôsobom, a že sa správca dane neriadil názorom odvolacieho orgánu uvedeným v predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutiach. Správca dane svedkov T. J. a J. D. vypočul. Zároveň vypočul aj svedkov T. J. Y., J. R. a J. X.. Predvolanie na výsluch svedkov bolo zaslané aj T. J. J., J. J. a Z.. J.. N. X., avšak uvedené výsluchy sa neuskutočnili z objektívnych príčin - práca v zahraničí, vyťaženosť pri práci vodiča medzinárodnej kamiónovej prepravy, nesprávna adresa trvalého pobytu, mimoriadna situácia na území SR s Covid-19. Už výsluchom svedkov T. J. Y., J. R. a J. X. bolo preukázané, že pri zdaniteľných obchodoch uskutočnených so spoločnosťou SWS Group s.r.o. a spoločnosťou MyFish, s.r.o. neboli splnené podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane. Všetky dôkazy, prečo nedošlo zo strany správcu dane k nepriznaniu daňovým subjektom uplatneného nároku, sú uvedené v napadnutých rozhodnutiach ako aj v rozhodnutiach správcu dane.

34. Podľa žalovaného žalobca v žalobe nedefinuje, čím bol ukrátený na svojich právach v dôsledku absencie vykonanej konfrontácie svedkov, taktiež neuvádza, čo mu bolo zabránené uplatniť v rámci úkonu konfrontácie svedkov. Neuviedol, aký pozitívny dopad pre existujúcu dôkaznú situáciu daňového subjektu by konfrontácia mala priniesť v prípade jej uskutočnenia. Správca dane oprávnenne vyhodnotil, že vo svetle získaných dôkazov už nebolo potrebné vykonať konfrontáciu svedkov. Žalovaný zopakoval

argumentáciu z odôvodnenia žalobou napadnutých rozhodnutí ohľadom použiteľnosti „čestných prehlásení“ v daňovom konaní. Napriek tomu správca dane tento dôkaz prijal a vyhodnotil ho vo vzájomnej súvislosti s ďalšími získanými dôkazmi so záverom, že čestné vyhlásenie nemôže zvrátiť skutkový stav v prospech daňového subjektu s tým, že písomná svedecká výpoveď bez predloženia dôkazov o uskutočnení predmetných zdaniteľných obchodov nie je dôkaz, ktorý bez ďalšieho preukazoval tvrdenia daňového subjektu. Žalovaný sa nestotožnil s konštatovaním, že absentovala úvaha správcu dane v procese hodnotenia dôkazov.

35. K rozsudku 1Sžr/150/2012 žalovaný uviedol, že k upretiu žalobcom uplatneného nároku nedošlo z dôvodu neexistencie subjektu, ktorý vykonal predmetné práce, ale z dôvodu neunesenia dôkazného bremena žalobcu, a preto sú závery tohto rozsudku na daný prípad neaplikovateľné.

36. Podľa žalovaného správcu dane preukázal (výsluchmi svedkov T. J., T. J. Y., J. R. a J. X.), že pri zdaniteľnom obchode uskutočnenom so spoločnosťou SWS Group s.r.o. a MyFish, s.r.o. neboli splnené podmienky na vznik nárokov na odpočítanie dane. Dodávateľským spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. a tým nárok žalobcu na odpočítanie dane z prijatých faktúr, nakoľko žalovaný má za to, že služba - demontáž technologického zariadenia minipivovaru nebola poskytnutá spoločnosťou SWS Group s.r.o. a spoločnosťou MyFish, s.r.o. Správca dane dostatočne preukázal, že služby neboli vykonané zamestnancami týchto spoločností tak, ako to deklaroval platiteľ dane. Ani jeden z vypočutých svedkov nepredložil správcovi dane dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Len slovné všeobecné tvrdenie bez predloženia dôkazu (preukazujúceho tieto tvrdenia) nie je možné v daňovom konaní považovať za preukazujúce uskutočnenie obchodu tak, ako je deklarovaný na faktúrach.

37. K rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018 žalovaný uviedol, že rozhodnutia neboli odôvodnené tým, že platiteľ VIGO BB, s.r.o. sa podieľal na daňovom podvode, ale že porušil ustanovenia § 49 ods. 1 Zákona o DPH.

38. Žalovaný odmietal tvrdenú nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane a uviedol, že správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia zhodnotil všetky dôkazy a uviedol právne predpisy, na základe ktorých rozhodol. Žalovaný má za to, že zistenia správcu dane boli v plnom rozsahu preukázané a získané v súlade so zákonom. Správca dane náležite odôvodnil všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie. Stali sa nimi všetky zistenia správcu dane podrobne popísané v protokole z daňovej kontroly a následne uvedené aj v rozhodnutí. Správca dane vyhotovil rozhodnutie v zmysle § 68 ods. 1 a 2 Daňového poriadku a obsahovalo všetky náležitosti uvedené v § 63 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný konštatoval, že správca dane získal všetky dôkazy v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 Daňového poriadku, že postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní v zmysle § 3 Daňového poriadku a dokazovanie viedol v súlade s ustanoveniami § 24 Daňového poriadku.

39. Žalovaný trval na zákonnosti žalobami napadnutých rozhodnutí, a preto navrhol, aby správny súd žaloby zamietol a žalobcu zaviazal znášaním trov konania zo svojho.

40. Žalobca zotrval na svojej argumentácii, že vzhľadom na skutkové zistenia, ktoré počas konania vyšli najavo bolo potrebné doplnenie dokazovania žalobcom navrhnutých svedkov. Namietal, že žalobcov návrh na doplnenie dokazovania nebol akceptovaný a zároveň bolo žalobcovi vytknuté, že bolo jeho povinnosťou pravdivo preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Uviedol, že pokiaľ nemali spoločnosť MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o. v poriadku pracovnoprávne, resp. obchodnoprávne záležitosti, teda riadne uzavreté a podpísané písomné zmluvy, splnené hlásenia na príslušné úrady a vykonané zákonné odvody, táto skutočnosť nemôže ísť na ťarchu žalobcovi, pretože v tomto smere nemôže žalovaný požadovať od žalobcu unesenie dôkazného bremena.

41. Rozdielnosť názorov žalobcu a žalovaného pri vyhodnocovaní dôkazného bremena, teda, čo mal žalobca na preukázanie svojho nároku žalovanému predložiť a preukázať, viedlo aj k nesprávnemu právnenému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu, keďže žalovaný vychádzal z právneho záveru, že reálne plnenie nebolo preukázané a žalobca z právneho záveru, že to, čo bolo jeho povinnosťou preukázať a ostatné skutočnosti, ktoré vyšli v konaní najavo, sú podkladom pre prijatie právneho záveru, že sa žalobca mohol stať súčasťou podvodného reťazca. Žalobca je toho názoru, že dôvod, pre ktorý

žalovaný zamietol jeho nárok na odpočet dane, teda neunesenie dôkazného bremena o reálnosti vykonaných zdaniteľných plnení, je nezákonný a nevyplýva zo zisteného skutkového stavu, ktorý ani z pohľadu úplnosti jeho vykonania, neobstojí.

Posúdenie veci správnym súdom

42. Správny súd spojil na spoločné konanie sp. zn. 75S/56/2021 veci, ktoré začali na tunajšom súde pod sp. zn. 75S/56/2021, sp. zn. 75S/57/2021 a sp. zn. 75S/59/2021 uznesením č. k. 75S/56/2021-97 zo dňa 13.04.2022 podľa § 65 ods. 1 SSP, a to v záujme hospodárnosti konania, nakoľko veci spolu skutkovo a právne súvisia.

43. Na prejednanie veci správny súd nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP (na návrh žalobcu) na deň 22.06.2022. Správny súd vec prejednal za prítomnosti právnej zástupkyne žalobcu a povereného zástupcu žalovaného, ktorý sa na pojednávaní vyjadrili v zhode s obsahom písomných podaní.

44. Krajský súd v Banskej Bystrici, ako správny súd vecne príslušný (§ 10 SSP) a miestne príslušný (§ 13 ods. 1 SSP) preskúmal správnymi žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj im predchádzajúce prvostupňového rozhodnutia správcu dane, vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, výlučne v rozsahu a z dôvodov správnych žalôb (§ 134 SSP) a po preskúmaní vecí dospel k záveru, že správne žaloby nie sú dôvodné, preto žaloby zamietol podľa § 190 SSP.

45. 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).

46. 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).

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

48. 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 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.

49. Predmetom preskúmovacieho konania boli napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane, ktorými nebolo žalobcovi ako platiteľovi DPH uznané odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa MyFish, s.r.o. a spoločnosti SWS Group s.r.o., keď správca po vyhodnotení vykonaných dôkazov a zistených skutočností v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní dospel k záveru, že fakturované služby neboli poskytnuté žalobcovi dodávateľskými spoločnosťami MyFish s.r.o. a SWS Group s.r.o. Bolo preukázané, že fakturované služby neboli vykonané zamestnancami týchto spoločností tak, ako to deklaroval platiteľ dane. Rozhodnutia boli založené na porušení ustanovenia § 49 ods. 1 Zákona o DPH, teda nepreukázaní splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

#### Relevantná právna úprava

50. 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.

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

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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 správneému určeniu a vyrubeniu dane.

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. Podľa § 37 ods. 2 Daňového poriadku; miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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.

68. Žalobca v žalobe namietal ukrátenie na svojich právach z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci na právne posúdenie veci v dôsledku predčasného ukončenia vyrubovacieho konania a nevykonania ním navrhovaného dokazovania. Zároveň namietal nesprávnosť vyhodnotenia vykonaných dôkazov, vrátane záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcu na preukázanie nároku na odpočítanie dane.

69. Z obsahu administratívnych spisov vyplýva, aké dôkazy boli vykonané, k akým zisteniam správca dane došiel v priebehu daňovej kontroly aj vo vyrubovacom konaní. Je zrejmé, že všetky dôkazy boli hodnotené jednotlivo ako aj vo vzájomnej súvislosti. Z ustálenej judikatúry súdov vyššej autority vyplýva, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Správny súd zdôrazňuje, že žalobca bol priamo účastný v ním deklarovaných zdaniteľných plneniach, teda dodávky služieb ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať

sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitosti, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť si potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH (sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016).

70. K rozloženiu dôkazného bremena a presúvaniu dôkazného bremena správny súd uvádza, že judikatúra Najvyššieho súdu SR prešla v súvislosti s preukazovaním uskutočnenia zdaniteľného plnenia určitým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila na tom, že nepostačuje preukázať len splnenie formálnych podmienok pri uplatňovaní odpočtu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o realnosti takéhoto zdaniteľného obchodu. Správny súd poukazuje napríklad na závery rozsudku sp. zn. 6Sžfk/14/2020 zo dňa 23.02.2022 (bod 45), ako aj na závery rozsudku 2Sžfk/65/2019 zo dňa 31.01.2022 (bod 37).

71. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť preukázať opodstatnenosť uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Je to proces upravený v Daňovom poriadku v ustanovení § 24 ods. 1, 2, 3 a 4, v ktorom sa uplatňuje zásada vyplývajúca z ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku, v zmysle ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobca v žalobe namietal nedostatočne zistený skutkový stav veci. Z obsahu administratívnych spisov však vyplýva, aké úkony správca dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní vykonal, rozsah dokazovania, výsledky vykonaného dokazovania. Dokazovanie smeruje k zisteniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Pri dokazovaní ide o procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane pritom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom, a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. Okrem zásady voľného hodnotenia dôkazov sa pri dokazovaní v daňovom konaní uplatňuje aj zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú povinné príslušné daňové orgány postupovať. Z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/41/2018 zo dňa 07.12.2020 vyplýva, že 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. Je na správcovi dane vykonávajúcom 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. Správca dane nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, avšak je povinný takýto postup odôvodniť, teda odôvodniť nevykonanie navrhnutých dôkazov, k čomu v prejednávanej veci došlo.

72. V predmetnej veci žalobca namietal nevykonanie výsluchov svedkov, ktorých navrhol vypočuť, a to T. J. J., J. J., W. N. k otázke, kto ich oslovil k vykonaniu prác, s kým konali, v koho mene práce vykonávali a ďalšie informácie ohľadom výkonu prác. Zároveň navrhol konfrontáciu svedkov T. J. a J. D. k otázkam o vzájomnej komunikácii medzi nimi v obchodných veciach a nebohým J.P., pretože ich doterajšie výpovede sú vyhýbavé a nepresné. Tiež navrhol vypočuť svedka Z. J. N. X. k otázke postúpenia pohľadávky spoločnosťou SWS Group s.r.o. a ďalšie súvisiace otázky s týmto postúpením.

73. Správca dane, ako aj žalovaný nepochybili v otázke ustalovania skutkového stavu veci a vyhodnotenia otázky potreby vykonania svedeckých výpovedí navrhnutých žalobcom. Správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach odôvodnili, prečo nepovažovali už za potrebné vykonať žalobcom navrhnuté dôkazy. Podľa daňových orgánov už z výpovedí vypočutých svedkov T. J. ako bývalého konateľa oboch dodávateľov, z výpovede J. D. a najmä výpovedí T. J. Y., J. X. a J. R. bolo preukázané, že fakturované služby nedodali deklarovaní dodávateľa prostredníctvom fyzických osôb, ktorí mali realizovať poskytnuté služby ako zamestnanci dodávateľov. Z výpovede žiadneho z nich nevyplývalo, že by vykonávali práce pre dodávateľov. T. J. Y. oslovil J. D., ktorý mu aj v hotovosti vyplatil odmenu. J. R. vykonal práce ako živnostník po oslovení samotným konateľom žalobcu, pričom po poskytnutí

služieb vystavil aj faktúru, ktorú žalobca zaplatil, aj keď s oneskorením. Ani z výpovede J. X., brata konateľa žalobcu nevyplývalo, že by práce vykonával jednoznačne ako zamestnanec dodávateľa. Aj správny súd nespochybňuje skutočnosť, že k platnosti uzavretia pracovnoprávneho vzťahu, či dohody o vykonaní práce sa nevyžaduje písomná forma, avšak musia byť ústne dohodnuté esenciálne náležitosti vzniku takéhoto vzťahu, čo nebolo preukázané. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada preukázacia, a preto všetky ústne vyjadrenia a tvrdenia je potrebné podporiť ďalšími dôkazmi, ktoré majú potenciál verifikovateľnosti. Z oznámenia Sociálnej poisťovne bolo zistené, že pracovníci, ktorí práce vykonali neboli prihlásení ako zamestnanci dodávateľov.

74. Správny súd nespochybňuje vo všeobecnosti v daňovom konaní relevanciu dôkazného prostriedku - vypočutie svedkov, avšak vykonanie navrhnutého dokazovania musí byť efektívne. Tak správca dane, ako aj žalovaný a napokon aj správny súd, keďže žalobca navrhol aj súdu doplniť dokazovanie posudzovali, či navrhované dôkazy a ich vykonanie budú s najväčšou pravdepodobnosťou spôsobilé preukázať tvrdenie žalobcu o dodaní služieb, prác od dodávateľov uvedených na predmetných faktúrach, resp., či v kontexte už vykonaných dôkazov, by tieto dôkazy, keby boli hodnotené vo vzájomnej súvislosti s ostatnými vykonanými dôkazmi, boli spôsobilé preukázať tvrdenia žalobcu o osobe dodávateľa služieb, prác a plnenia, o faktickom dodaní fakturovaného plnenia práve dodávateľom žalobcu deklarovaným na sporných faktúrach. Správny súd zastáva názor, že v rámci hodnotenej efektivity vykonania navrhnutých dôkazov záver daňových orgánov je udržateľný, ak napriek tomu, že mienil vypočuť týchto svedkov, z objektívnych dôvodov sa mu to však nepodarilo a napokon upustil od vykonania týchto dôkazov, s ohľadom aj na iné preukázané skutočnosti, je v súlade s Daňovým poriadkom a nie je porušením žiadnych procesných práv žalobcu. Správny súd zastáva názor, že ani vykonanie týchto navrhnutých dôkazov, by už nemohlo priniesť priaznivejšiu dôkaznú situáciu žalobcovi v daňovom konaní. Poukazuje pritom na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/44/2019 z 02.12.2020, ktorý riešil otázku potreby vykonať ďalšie dokazovanie na návrh daňového subjektu. Podľa správneho súdu nie je potrebné vykonať navrhnuté dôkazy, pretože by išlo o dôkazy, ktoré už nemajú reálnu schopnosť ovplyvniť v pozitívnom zmysle postavenie daňového subjektu v daňovom konaní a nejedná sa o dôkazy, ktorých vykonanie by mohlo ovplyvniť už dokazovaním zistené nesporné a preukázané skutkové okolnosti veci. Správny súd pritom poukazuje na to, že žalobca navrhol vypočuť týchto svedkov až po daňovej kontrole, hoci bol vyzývaný označiť dôkazy už v priebehu daňovej kontroly. Navyše správny súd poukazuje aj na povahu dôkazu výsluchom svedka, ktorý dôkazný prostriedok nemôže byť kľúčovým v procese dokazovania pri preverovaní správneho určenia daňovej povinnosti, a to vzhľadom na zásadu preukázaciu. V predmetnej veci sa žalobca dožadoval vypočutia svedkov, ktorí mohli/mali byť označení už pri začatí daňovej kontroly a následne by mohli byť ich vyjadrenia verifikované a konfrontované aktuálne s ďalšími dôkazmi. Vzhľadom na okolnosti danej veci, keď výsluch svedkov sa navrhuje v čase, keď už iné dôkazy preukazujú objektívne nemožnosť dodania služieb dodávateľmi MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o., je neefektívne. Bolo preukázané, že tieto spoločnosti nemali žiadnych pracovníkov. Nedisponovali žiadnym technickým a materiálnym vybavením, pričom osoby, ktoré boli vypočuté potvrdili vykonanie prác, a to niektorí priamo pre žalobcu (R.), niektorí po oslovení J. D., avšak žiadny nepotvrdil pracovnoprávny vzťah, či iný (na základe poverenia, ...) voči spoločnosti MyFish, s.r.o. a spoločnosti SWS Group s.r.o. Významným dôkazom je tiež oznámenie Sociálnej poisťovne o skutočnosti, že zamestnávateľ - dodávateľ neprihlásil tieto osoby do systému Sociálnej poisťovne. Správny súd preto zastáva názor, že už nebolo potrebné vypočuť svedkov, ak už žalobcom tvrdená skutočnosť bola vyvrátená, a to ohľadom vykonania služieb prostredníctvom dodávateľov, ktorí však nemali zamestnancov, ani technické vybavenie na realizovanie vykonaných prác. Vypočutí svedkovia, o ktorých žalobca rovnako tvrdil, že fakturované služby vykonali, nepotvrdili, že práce vykonávali pre/ v mene dodávateľov.

75. Pokiaľ sa žalobca dožadoval vypočutia svedka Z.. J.. N. X., ktorý vo svojom čestnom prehlásení potvrdil vykonanie prác pri montáži linky na plnenie vody do pet fliaš vo T. v období roka 2017, a to štyrmi, resp. piatimi pracovníkmi prostredníctvom spoločnosti SWS Group s.r.o., rovnako vypočutie tohto svedka za danej dôkaznej situácie a vyhodnotenia už vykonaných dôkazov je aj podľa správneho súdu neefektívne. K otázke „čestného vyhlásenia“ správny súd poukazuje na všeobecne známu judikatúru súdov vyššej autority o nepoužiteľnosti čestného prehlásenia v daňovom konaní (napr. rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/40/2011). Napriek tomu bolo toto vyjadrenie Z.. J.. N. X. zohľadnené a vyhodnotené. Správny súd preto zastáva názor, že už nebolo potrebné vypočuť tohto svedka, ak už ním tvrdená skutočnosť bola vyvrátená, a to ohľadom vykonania služieb prostredníctvom dodávateľov, ktorí však nemali zamestnancov, ani technické vybavenie na realizovanie vykonaných prác. Čo sa týka skutočnosti

ohľadom postúpenia pohľadávok, tieto neboli podstatným pre rozhodnutie daňových orgánov v tom zmysle, že neboli jedinou významnou skutočnosťou, rozhodnutia nestoja len na týchto zisteniach, avšak faktom je, že predstavujú akúsi bočnú vetvu argumentácie daňových orgánov, kde sa neurčito dávajú do súvisu s umelým charakterom deklarovaných obchodov. Správny súd poukazuje najmä na zistenia a právne závery žalovaného uvedené v bode 32 tohto rozsudku.

76. 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 nepotvrďia 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).

77. V danom prípade správca dane dostatočným spôsobom spochybnil pravdivosť faktúr, ak pracovníci, o ktorých žalobca tvrdil, že vykonali dodané služby nemali žiadny relevantný vzťah (pracovný, obchodnoprávny a pod.) s dodávateľmi. 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 (rozhodok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/93/2014 zo dňa 23.11.2016). V zmysle ustálenej judikatúry súdov vyšších autorít v prípade, ak správca dane spochybnil vierohodnosť pravdivosti faktúr, mal žalobca ďalej preukázať opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, k čomu však nedošlo. Žalobca síce navrhoval vypočítať ďalších svedkov, avšak z dôvodov, na ktoré už správny súd poukázal vyššie, takýto spôsob dokazovania by bol neefektívny, keďže nemal potenciál spochybniť, resp. vyvrátiť už existujúce objektívne zistenia správcu dane v rámci hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach. Navyše, podstatná väčšina žalobcom navrhnutých svedkov - pracovníkov realizujúcich dodanie sa vyjadрила, pričom z ich výpovedí nevyplývalo, že by mali relevantný vzťah k dodávateľom MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o., na základe čoho by bolo možné vyvodiť pravdivosť faktúr, z ktorých uplatnil žalobca odpočítanie dane.

78. K namietanému nesprávnemu právnemu posúdeniu veci správny súd zastáva názor, že žalobca sa nedôvodne dovoláva použitia v žalobe uvedenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorá je použiteľná v prípade, ak je vecná a materiálna stránka nespochybnená, čo ale v danom prípade neplatí. Európska judikatúra (Súdneho dvora EÚ, resp. ESD) je teda založená v zásade na tom, resp. podala výklad práva EÚ za takej skutkovej situácie, keď nie je sporné, že vecné a materiálne podmienky pre odpočítanie DPH splnené boli. V takom prípade sa dôkazné bremeno posúva na správcu dane, ktorý môže odoprieť právo na odpočítanie dane len za predpokladu, že preukáže podvod vo vzťahu k DPH, o ktorom daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, alebo, že zo strany daňového subjektu išlo o zneužitie práva na odpočet DPH. V predmetnej veci rozhodnutie správcu dane a žalovaného nie je založené na týchto skutočnostiach, ale je založené na tom, že žalobca v daňovej kontrole a ani v následnom vyrubovacom konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie DPH. Preto posudzovať úmysel žalobcu pri nedodržaní zákonných podmienok, resp. preverovať podvodné konanie presahuje rozsah administratívneho daňového konania, účelom ktorého je len zisťovať splnenie zákonných podmienok pre uplatnené odpočítanie dane. Takáto povinnosť daňovým orgánom nevyplýva zo žiadneho z ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane nemal dôvod preverovať, či došlo k podvodu, resp. zneužitiu práva v súvislosti s uplatneným odpočtom DPH. Postup správcu dane je súladný s rozsudkom Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valérian SNC, v zmysle ktorého na odpočítanie DPH postačuje, aby správca dane preukázal, že plnenie zodpovedajúce faktúre nebolo skutočne poskytnuté tak, ako bolo fakturované. V predmetnej veci objektívnymi zisteniami bolo preukázané, že fakturované služby

v dôsledku absencie materiálnych a personálnych podmienok nemohlo byť dodané deklarovými dodávateľmi, čo napokon korešponduje s výpoveďou samotného jediného konateľa oboch dodávateľov. Vykonanie prác bolo preukázané vypočítanými svedkami, ale nie pre/v mene dodávateľov. Nestačí len to, že služba bola dodaná, ale aj to, že ju dodal ten subjekt, ktorý je uvedený na faktúre. Daňové orgány žalobcovi nevytýkali, že by konal vedome s rizikovými partnermi, že sa zúčastnil obchodných transakcií poznačených podvodom alebo, že o takomto konaní mohol a mal vedieť. Daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok stanovených v Zákone o DPH a v tomto smere správnosť ich záverov žalobca argumentáciou prednesenou v správnej žalobe nevyvrátil.

79. 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 prejednávacia, 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 zierke 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.

80. Správny súd zastáva stanovisko, že k priznaniu uplatneného práva na odpočítanie dane žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb od deklarovovaných dodávateľov na sporných faktúrach. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočet dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatnil odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie týchto podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť musia byť aj preukázané (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2015).

81. Žalobca v správnych žalobách opakovane poukazuje na to, že sám podmienky pre odpočet DPH splnil a nesúhlasí so závermi daňových orgánov, čo do právneho posúdenia veci vzhľadom na preukázaný a zistený skutkový stav veci, ktorý navyše považuje za nedostatočne zistený a vyrubovacie konanie za predčasne ukončené. V replike žalobca predniesol vlastnú predstavu právneho posúdenia veci, resp. v čom považuje rozpornosť medzi názormi žalobcu a žalovaného. Tvrdil, že dôvod, pre ktorý žalovaný zamietol jeho nárok na odpočet dane, teda neunesenie dôkazného bremena o reálnosti vykonaných zdaniteľných plnení je nezákonný, s čím sa však správny súd z dôvodov vyššie uvedených nestotožňuje. Rozsah zisteného skutkového stavu považuje správny súd za dostatočný pre vyvodenie takého právneho záveru k akému dospeli daňové orgány. To, že daňové orgány nerozhodli v zmysle predstáv žalobcu (subjektívna nespokojnosť žalobcu) nie je relevantnou skutočnosťou pre vyvodenie záveru o existencii procesnej vady konania.

82. Preskúmaním veci správny súd nezistil, že by v konaní pred daňovými orgánmi došlo k zásahu do podstaty a do zmyslu základných práv a slobôd žalobcu. Súd poukazuje na to, že do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov (IV. ÚS 252/04), ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda, aby sa rozhodlo v súlade s jeho požiadavkami (I. ÚS 50/04). Do obsahu základného práva podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý proces podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia dôkazov (II. ÚS 3/97, II. ÚS 251/03), ako to vyplýva z uznesenia Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.04.2010 sp. zn. 3Cdo/332/2009. Uvedené je použiteľné aj pre daňové konanie. Daňový

poriadok (§ 3 ods. 3) upravuje postup pre daňové orgány pri hodnotení dôkazov. Ide o proces, v ktorom daňové orgány vyhodnotia každý dôkaz samostatne a následne v kontexte s inými dôkazmi. Tento proces teda zahŕňa vyvodenie skutkových zistení z dôkazu a následne konfrontáciu týchto skutkových zistení so skutkovými zisteniami vyvodenými z iných dôkazov v rámci tohto procesu. Daňové orgány taktiež vyhodnocujú hodnovernosť a dôkaznú silu jednotlivých dôkazov, ako aj ich schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z iných dôkazov. Takýto proces hodnotenia dôkazov bol v predmetnej veci vykonaný, daňové orgány uviedli, k akým skutkovým zisteniam po vyhodnotení dôkazov dospeli a ako vec právne posúdili. Dostatočným spôsobom odôvodnili prečo nie je účelné doplniť dokazovanie vypočítaním ďalších svedkov. Správny súd považuje za nedôvodnú žalobnú námietku o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci, o predčasnom ukončení vyrubovacieho konania ako aj o ukrátení na základných právach žalobcu v zmysle namietaných článkov ústavy a Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

83. Z rozsudku Najvyššieho správneho súdu 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).

84. V predmetnej veci daňové orgány spochybnili deklarováných dodávateľov 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 hmotnoprávných 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.

85. 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.

86. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach a spochybnil postavenie dodávateľov žalobcu ako zdaniteľnej osoby. Tým, že daňové orgány preukázali, že dodávateľ spoločnosť MyFish, s.r.o. a SWS Group s.r.o. nedodala služby žalobcovi tak, ako to bolo deklarované na preverovaných faktúrach, spochybnil jednu z hmotnoprávných podmienok pre priznanie uplatneného nároku, a to postavenie dodávateľov ako zdaniteľnej osoby. V takomto prípade je správca dane plne oprávnený podrobne preveriť skutkový stav deklarovaného plnenia vrátane dodávateľov žalobcu. Bolo na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že dodávateľom bola zdaniteľná osoba spoločnosť MyFish, s.r.o. a spoločnosť SWS Group s.r.o., čo sa však v danom prípade nestalo. Naopak, z vykonaného dokazovania správcu dane vyplynulo, že práce zodpovedajúce fakturovanému plneniu síce boli vykonané, ale niekým iným ako deklaroványmi dodávateľmi.

87. Ďalšie tvrdené dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného, v dôsledku nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia, správny súd považuje taktiež za nedôvodné. Rozhodnutia žalovaného spĺňajú zákonom vyžadované náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

88. Správny súd má za to, že žalovaný aj správca dane na základe zisteného skutkového stavu veci, vec správne právne posúdili, ak žalobcoví nebolo uznané uplatnené odpočítanie DPH z preverovaných obchodných prípadov. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného v konaní pred daňovými orgánmi súd konštatuje, že dodávateľom spoločnosti MyFish, s.r.o. a spoločnosti SWS Group s.r.o. pri deklarovanych obchodoch na základe sporných faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť, a preto nemohlo ani žalobcoví vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

89. Po preskúmaní správnymi žalobami napadnutých rozhodnutí daňových orgánov (žalovaného aj správcu dane) a postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu správnych žalôb a z dôvodov v nich uvedených, správny súd dospel k záveru, že správne žaloby nie sú dôvodné, že žiadna zo žalobných námietok nie je relevantná privodiť navrhované zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí žalovaného a jemu predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutí správcu dane, a preto žaloby ako nedôvodné podľa § 190 SSP zamietol.

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

91. 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.