

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 15S/31/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200235  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Martina Balegová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4020200235.4

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Martiny Balegovej a členov senátu JUDr. Pavla Lukáča a JUDr. Vlasty Ondrejkovej, v právnej veci žalobcu: TOPNAD, a. s., Pod kalváriou 4602/72A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 528 978, zastúpený: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát, Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 22. 04. 2020 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100547559/2020 zo dňa 27. 02. 2020, takto

### rozhodol:

Správny súd žalobu zamietá.

Žalovanému správny súd právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Stručný priebeh administratívneho konania

1. Na základe žiadosti Kriminálneho úradu finančnej správy a oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 17. 10. 2017 sa u žalobcu mala dňa 09. 11. 2017 začať daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 – september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Na základe požiadavky žalobcu o zmenu termínu začatia daňovej kontroly bola dňa 06. 11. 2017 so štatutárnym zástupcom žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo začatie predmetnej daňovej kontroly.

2. Dňa 11. 01. 2018 bol spísaný úradný záznam z miestneho zisťovania v sídle žalobcu, ktorý predložil správcovi dane tam uvedené fotokópie dokladov (vrátane faktúr od dodávateľa FLER spol. s r. o.). Podľa potvrdenia o zaistení veci zo dňa 16. 05. 2017 Kriminálny úrad finančnej správy zaistil žalobcovi písomnosti, medzi ktorými boli aj tam uvedené dodávateľské faktúry od spoločnosti FLER spol. s r. o. vystavené v období január 2015 až september 2015.

3. V podaní zo dňa 02. 02. 2018 správca dane vyzval spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. (právny nástupca spoločnosti FLER spol. s r. o.), na súčinnosť a zapožičanie tam uvedených dokladov týkajúcich sa zdaňovacích období január 2015 – september 2015 a obchodného vzťahu spoločnosti FLER spol. s r. o. a žalobcu. Zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy.

4. Dňa 28. 03. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypočutý svedok Peter Vince (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.).

5. Spoločnosť SK-NIC, a. s. v podaní zo dňa 16. 04. 2018 oznámila správcovi dane požadované údaje o doméne netky.sk. Registrátorom tejto domény v rokoch 2014 až 2015 bola spoločnosť TOPZONE, s. r. o., ktorá bola od začiatku roka 2014 do 18. 06. 2014 aj držiteľom domény a od 19. 06. 2014 do súčasnosti je držiteľom domény používateľ s identifikátorom MARO-0270 (fyzická osoba Maroš Vince). Ďalšie požadované údaje oznámila v podaní zo dňa 04. 06. 2018, prílohou ktorého boli dva návrhy (návrh spoločnosti TOPZONE, s. r. o. zo dňa 08. 11. 2005 a návrh fyzickej osoby – nepodnikateľa A. B. zo dňa 29. 11. 2013) na uzavretie rámcovej zmluvy so spoločnosťou SK-NIC, a. s.

6. Dňa 19. 04. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti štatutárneho a splnomocneného zástupcu žalobcu, predmetom ktorého bolo overenie zobrazenia reklamných bannerov na úvodnej stránke portálu C. na CD nosičoch predložených k výkonu daňovej kontroly.

7. Správcovi dane bola predložená notárska zápisnica č. N 239/2017 Nz 10839/2017 NCRIs 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, predmetom ktorej bola zmluva o zlúčení nástupníckej spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. a siedmich zanikajúcich spoločností (medzi nimi aj spoločnosti FLER spol. s r. o.).

8. Dňa 09. 05. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý štatutárny zástupca žalobcu, ktorý podal vysvetlenie k predloženým účtovným dokladom.

9. JUDr. Maroš Vince LL.M. podal na základe výzvy správcu dane vyjadrenie zo dňa 20. 06. 2018 a vyjadrenie zo dňa 26. 06. 2018 podala na základe výzvy správcu dane aj spoločnosť TOPZONE, s. r. o., ku ktorému pripojila zmluvu o registrácii a správe domény zo dňa 02. 06. 2010 medzi ňou ako poskytovateľom a D. B. ako účastníkom, predmetom ktorej bola registrácia domény s názvom E., pričom registrátorom a proxy držiteľom domény je poskytovateľ a účastník má právo na používanie domény.

10. Dňa 28. 06. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý A. F. G. (obchodný riaditeľ žalobcu).

Podľa úradného záznamu zo dňa 22. 08. 2018 správca dane nahliadol do spisov daňových subjektov GO4IT s. r. o., Moiled s. r. o., CEROME s. r. o. a Nenostar s. r. o.

11. Správca dane zaslal formulár žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií pre českú finančnú správu a z tohto dôvodu rozhodnutím zo dňa 24. 08. 2018 prerušil predmetnú daňovú kontrolu u žalobcu od 27. 08. 2018. Dňa 16. 11. 2018 bola správcovi dane doručená odpoveď českej finančnej správy a v podaní zo dňa 16. 11. 2018 oznámil žalobcovi, že v uvedený deň pominul dôvod prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone.

12. Spoločnosť MAFRA Slovakia, a. s. poskytla správcovi dane v podaní zo dňa 28. 11. 2018 informácie o postupe pri fiktívnom stanovení ceny na <https://hnonline.sk/> na úvodnej stránke pre reklamný formát „banner“. Vyjadrenie zo dňa 29. 11. 2018 podala aj spoločnosť Zoznam, s. r. o.

Dňa 07. 12. 2018 správca dane spísal úradný záznam, podľa ktorého kontrolné zistenia z informačného systému finančnej správy týkajúce sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 – december 2014 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 v spoločnosti FLER spol. s r. o. použije aj v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 – september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

13. D. H. (konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. od 18. 07. 2014), poskytol písomné vyjadrenie zo dňa 10. 11. 2018.

14. Dňa 11. 12. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli zástupcovia žalobcu oboznámení s úkonmi vykonanými v priebehu daňovej kontroly a žalobca podal písomné vyjadrenie.

15. Správca dane spísal dňa 03. 01. 2019 protokol z daňovej kontroly, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 07. 01. 2019. V protokole (v časti marec 2015) správca dane okrem iného uviedol, že si žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období marec 2015 neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie tejto dane z faktúry č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 od dodávateľa FLER spol. s r. o. Z kontrolného výkazu tejto spoločnosti za uvedené zdaňovacie obdobie správca dane zistil, že

si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr hlavne od dodávateľa Moiled s. r. o. a táto spoločnosť si podľa kontrolného výkazu uplatnila odpočítanie dane len od spoločnosti CEROME s. r. o. ako jediného dodávateľa. Spoločnosť CEROME s. r. o. mala v marci 2015 len jediného dodávateľa, a to spoločnosť Nenostar s. r. o. Tieto spoločnosti vytvorili umelý reťazec bez ekonomickej podstaty za účelom formálneho vykazovania obchodných transakcií, pričom v daňových priznaniach vykazovali vysoké obraty, ale nízke daňové povinnosti. Žalobca podal k protokolu písomné vyjadrenie zo dňa 23. 01. 2019.

16. Dňa 12. 03. 2019 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní za prítomnosti zástupcov žalobcu, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok žalobcu k protokolu. Dňa 26. 03. 2019 bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bola oprava chýb v zápisnici zo dňa 12. 03. 2019. Žalobca podal písomné vyjadrenie zo dňa 10. 04. 2019.

17. Správca dane výzvou zo dňa 20. 03. 2019 vyzval spoločnosť JKH PLUS s. r. o. (právny nástupca spoločnosti Moiled s. r. o.), na predloženie dokladov a dokumentov týkajúcich sa spoločnosti Moiled s. r. o. Spoločnosť na výzvu nereagovala.

18. Na deň 05. 06. 2019 boli predvolaní svedkovia D. H. a D. B., ktorí sa nedostavili na pojednávanie. Podľa úradného záznamu zo dňa 12. 06. 2019 správca dane nahliadol do daňového spisu spoločnosti Nenostar s. r. o. a vyhotovil si z neho fotokópie tam uvedených listín (kontrolné výkazy spoločnosti Moiled s. r. o. za obdobie apríl 2014 – september 2015 a kontrolné výkazy spoločnosti Nenostar s. r. o. za obdobie január 2015 – september 2015).

19. Dňa 20. 06. 2019 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu s úkonmi vykonanými vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 – september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015 a žalobca podal písomné vyjadrenie zo dňa 04. 07. 2019.

20. Ďalšiu zápisnicu o ústnom pojednávaní spísal správca dane dňa 04. 09. 2019 a jeho predmetom bolo oznámenie stanoviska správcu dane k vyjadreniu žalobcu zo dňa 04. 07. 2019. Správcovi dane bola predložená zmluva o reklame zo dňa 02. 01. 2015 uzavretá medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako obstarávateľom uzavretá na dobu určitú od 01. 01. 2015 do 31. 01. 2015.

21. Súčasťou spisu je aj faktúra č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 vystavená dodávateľom FLER spol. s r. o. pre odberateľa – žalobcu na sumu 12 000 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 2 000 eur) s predmetom fakturácie „Reklamný banner B7 300 x 200 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu C., mesiac marec 2015“.

22. Správca dane vydal dňa 17. 09. 2019 rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2 000 eur za zdaňovacie obdobie marec 2015 (daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 9 715,45 eura, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 11 715,45 eura a rozdiel dane v sume 2 000 eur). Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

23. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 27. 02. 2020 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 17. 09. 2019 potvrdil.

24. V odôvodnení svojho rozhodnutia opísal skutkový stav zistený správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (marec 2015) uplatnil nárok na odpočítanie dane v sume 2 000 eur z dodávateľskej faktúry č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 (v celkovej sume 12 000 eur, z toho základ dane v sume 10 000 eur, daň pridanej hodnoty v sume 2 000 eur) za dodané služby (reklamno-propagačné služby – reklamný banner B7 300 x 200 px zobrazovaný na úvodnej stránke portálu C., mesiac marec 2015) od dodávateľa FLER spol. s r. o. Táto spoločnosť zanikla dňa 26. 04. 2017 v dôsledku zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorej konateľom bol do 18. 07. 2014 H. D., od 18. 07. 2014 je konateľom spoločnosti D. H.. Správca dane za účelom preverenia obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou FLER spol. s r. o.

vykonával dokazovanie, v priebehu ktorého zistil, že od 26. 11. 2013 do 01. 06. 2016, teda aj v priebehu realizácie obchodu, bol konateľom spoločnosti FLER spol. s r. o. D. B. a od 01. 06. 2016 bol jej konateľom D. H. (s adresou v Českej republike). Následne zaslal spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. na adresu jej sídla zapísaného v obchodnom registri výzvu na predloženie účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o., ale písomnosť sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“.

V priebehu daňovej kontroly ďalej vypočul ako svedka D. B. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. v čase, kedy sa mal uskutočniť kontrolovaný zdaniteľný obchod), ktorý potvrdil, že spoločnosť v roku 2015 vykonávala služby spojené s marketingom, digitálnu a printovú reklamu, ale nepamätal si, či mala materiálno-technické a personálne zabezpečenie a zamestnancov k výkonu takejto činnosti. Potvrdil vystavenie dodávateľských faktúr pre žalobcu a ich podpísanie, nepamätal si však, kto viedol účtovnú evidenciu spoločnosti. Nevedel sa vyjadriť ani k nadviazaniu obchodnej spolupráce. O svojich tvrdeniach nepredložil žiadne dôkazy z dôvodu, že všetku dokumentáciu spoločnosti FLER spol. s r. o. odovzdal spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. pri zlúčení spoločností a správcovi dane navrhol, aby vo svojom systéme skontroloval kontrolný výkaz a daňové priznania. Vyjadrenie svedka bolo nekonkrétne, všeobecné a spoločnosť FLER spol. s r. o. daň do štátneho rozpočtu neodviedla, nakoľko si ju znížila prostredníctvom ďalších účelovo vložených subdodávateľov, ktorí taktiež nevykonávali ekonomickú činnosť.

Správcovi dane bola predložená notárska zápisnica č. N 239/2017 Nz 10839/2017 NCRIs 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, ktorou sa nástupnícka spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. zlúčila so zanikajúcimi spoločnosťami, okrem iných aj so spoločnosťou FLER spol. s r. o.

Následne správca dane vykonával ďalšie pojednávanie dňa 09. 05. 2018, na ktorom vypočul I. D. J. (predseda predstavenstva žalobcu) a pojednávanie dňa 28. 06. 2018, na ktorom vypočul A. G. (obchodný riaditeľ žalobcu), o čom spísal zápisnice o ústnom pojednávaní.

Na základe týchto skutočností správca dane nadobudol pochybnosti o tom, či údaje uvedené na faktúrach od spoločnosti FLER spol. s r. o. odrážajú skutočnosť a či dodávateľ na nich uvedený je aj reálnym a priamym dodávateľom plnenia pre žalobcu.

Ďalšie informácie získal správca dane z informačného systému finančnej správy, z registra účtovných závierok, od spoločností SK-NIC a. s. (správca internetovej domény najvyššej úrovne.sk), TOPZONE, s. r. o., MAFRA SLOVAKIA, a. s., Zoznam, s. r. o. a od JUDr. Maroša Vinceho. Takto zistil, že v mieste sídla spoločnosti FLER spol. s r. o. bolo vykonané miestne zisťovanie dňa 22. 01. 2015 a so zástupcom spoločnosti sa nepodarilo skontaktovať, že vlastníkom domény netky.sk nebola v mesiaci marec 2015 spoločnosť FLER spol. s r. o., ale spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a od 19. 06. 2014 bol jej držiteľom A. B.. Uvedené znamená, že nebol zistený žiadny vzťah spoločnosti FLER spol. s r. o. k spravodajskému portálu netky.sk a žalobca si nepreveril sídlo deklarovaného dodávateľa, nepreveril si referencie na verejne dostupných stránkach a ani to, či táto novovzniknutá spoločnosť je schopná realizovať tento druh reklamy. Správca dane taktiež požiadal o vypracovanie porovnateľnej (fiktívnej) cenovej ponuky služby uvedenej na faktúrach a v zmluve od dodávateľa FLER spol. s r. o. ako predmet plnenia a konštatoval, že žalobca nepredložil žiadny relevantný dôkaz o výhodnosti cenovej ponuky spoločnosti FLER spol. s r. o. oproti cenovej ponuke spoločnosti Zoznam, s. r. o.

Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou požiadal českú finančnú správu o preverenie účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o. a o vypočutie D. H. (konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o., t. j. právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o.), ktorého následne predvolal ako svedka. Tento sa k správcovi dane nedostavil, nepredložil ani doklady týkajúce sa spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu, že ich s odstupom času nie je možné vyhľadať. Za účelom zistenia, čo bolo predmetom dodávok zo strany spoločnosti Moiled s. r. o. pre spoločnosť FLER spol. s r. o. ako odberateľa, správca dane vyzval spoločnosť JKH PLUS s. r. o. (právny nástupca spoločnosti Moiled s. r. o.) na predloženie dokladov a dokumentov za rok 2015, ale spoločnosť nereagovala. Na pojednávanie sa nedostavil ani D. H..

S takto vykonaným dokazovaním správca dane oboznámil žalobcu a konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na § 51 ods.

1 písm. a/ tohto zákona a nepriznal mu odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie marec 2015 v sume 2 000 eur.

25. V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný reagoval na námietky žalobcu uvedené v rozhodnutí správcu dane. Uviedol, že žalobca predložil správcovi dane ku kontrole dodávateľské faktúry, ktorými deklaroval odpočítanie dane na reklamnú a propagačnú činnosť vykonanú dodávateľom, t. j. spoločnosťou FLER spol. s r. o. Správca dane zistil, že táto spoločnosť zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o, ktorú vyzval na predloženie dôkazov, ale výzva sa vrátila ako nedoručená. Ďalej vypočul svedka D. B. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.) a práve v súvislosti s jeho výpoveďou vznikli pochybnosti. Svedok tvrdil, že všetky činnosti súvisiace s fakturovanými prácami a vedením spoločnosti vykonával sám, ale na otázky správcu dane týkajúce sa zabezpečenia fakturovaných prác, zamestnancov, vedenia účtovníctva a ekonomickej činnosti spoločnosti, nevedel odpovedať. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ale deklarovaný dodávateľ a ani jeho bývalý konateľ mu nepredložili žiadne dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia.

K tvrdenému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu žalovaný uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť nároku na odpočítanie tejto dane zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný na predložených faktúrach. Daňovému subjektu vzniká právo na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa len v prípade, ak pri tomto tovare vznikla dodávateľovi daňová povinnosť. Žalobca ako daňový subjekt predložením faktúr splnil len jednu z podmienok oprávňujúcich ho k odpočítaniu dane z pridanej hodnoty (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z.), ale druhú podmienku, a to, že k dodaniu služby aj reálne došlo, nepreukázal (§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.). Samotné predloženie faktúr a tvrdenie, že k dodaniu služby došlo, nie je bez ďalších dôkazov z hľadiska dane z pridanej hodnoty postačujúcim argumentom o tom, že služba bola reálne dodaná. V prípade žalobcu nebolo vykonaným dokazovaním preukázané, že reklamu a propagáciu spoločnosti žalobcu vykonala spoločnosť uvedená ako dodávateľ na faktúrach, ktoré žalobca predložil. Na preukázanie realizácie obchodného prípadu je potrebné, aby ho preukázali predložením dôkazov obidvaja obchodní partneri. Dôkazná povinnosť neprechádza na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o uskutočnenej obchodnej transakcii preukázať. Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu obchodnej transakcie, resp. vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, ale preverovať správnosť a pravdivosť predložených dokladov. Realizáciu obchodnej transakcie preukázal iba jeden obchodný partner (žalobca), a preto nie je možné vysloviť záver, že uskutočnenie obchodného prípadu bolo preukázané. Žalovaný zastával názor, že konaním žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o. Predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie.

K ďalšej námietke žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane na základe oznámenia vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za viacero zdaňovacích období roku 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Za každé kontrolované zdaňovacie obdobie na dani z pridanej hodnoty a dane z príjmov právnickej osoby vydal rozhodnutie.

K tvrdenému pričítaniu dôkaznej núdze žalobcovi ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, žalovaný konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pri ktorom preveroval všetky skutočnosti súvisiace s poskytovaním reklamných a propagačných služieb na webových portáloch, tieto skutočnosti porovnal a zaujal k nim stanovisko. Spoločnosť FLER spol. s r. o. bola priamym dodávateľom žalobcu, čo znamená, že išlo o priamy obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, ale dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadny dôkaz, ktorým by dodanie fakturovaných prác preukázal. Týmto konaním dodávateľ spôsobil, že správca dane nemal možnosť realizáciu obchodného vzťahu preveriť, a teda nemohol vysloviť záver, že obchodné transakcie boli uskutočnené v zmysle vystavených dodávateľských faktúr spoločnosťou na nich deklarovanou ako dodávateľ. Skutočnosť, že si dodávateľ ako platiteľ dane z pridanej hodnoty zahrnul údaje z faktúr vystavených pre žalobcu do kontrolného výkazu a ani samotné faktúry, na ktorých si dodávateľ uplatnil daň voči žalobcovi,

ešte neznamená, že žalobca ako platiteľ dane má právo na odpočítanie dane alebo na uplatnenie daňových výdavkov.

Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca si zrejme nedostatočne overil svojho obchodného partnera. V prípade, ak obchodný partner nepreukáže, že obchodná transakcia bola uskutočnená tak, ako bola deklarovaná na účtovných dokladoch, nie je možné považovať transakciu za preukázanú. Svedecká výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti a ani podrobný opis spolupráce zo strany obchodného riaditeľa a predsedu predstavenstva u žalobcu, nie sú dôkazom o tom, že reklamné a propagačné práce pre žalobcu vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ.

V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval, že žalobca neuviedol, v ktorých bodoch je možné odôvodnenie rozsudkov ESD aplikovať na jeho transakcie, a preto nebude k týmto rozsudkom zaujímať stanovisko. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane nie z dôvodu konania subdodávateľských spoločností, ale z dôvodu, že dodávateľ vykonanie fakturovaných prác v prospech žalobcu nepreukázal. Pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty bola preukázaná existencia obchodného reťazca, ale žalobca nebol sankcionovaný správcou dane za neopatrnosť pri obchodovaní s týmto reťazcom. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu nepreukázania, že fakturované práce boli vykonané spoločnosťou uvedenou na faktúrach ako dodávateľ, čím nebola v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. splnená podmienka uplatnenia práva na odpočítanie dane.

Skutočnosť, že žalobca si zaevidoval faktúry do účtovnej evidencie a uhradil daň, nie je dôkazom o tom, že fakturované práce vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ. Realizáciu obchodného prípadu musia preukázať obidvaja obchodní partneri a bolo povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť dokladov predložených žalobcom aj u jeho obchodného partnera, čo znamená, že plnenie zákonných povinností musí preukázať aj obchodný partner žalobcu. Správca dane nie je povinný preukazovať, že práce neboli vykonané deklarovaným dodávateľom na predložených faktúrach, ale žalobca musí preukázať, že ním deklarované obchodné transakcie sa uskutočnili tak, ako je to uvedené na faktúrach.

V závere svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že hoci konateľ dodávateľa dodanie fakturovaných prác, vystavenie faktúr a ich podpísanie potvrdil, svoje tvrdenie žiadnym, správcou dane overiteľným spôsobom nepreukázal. V prípade, že obchodný partner nevie, resp. nemá záujem preukázať realizáciu obchodného prípadu, dostáva sa žalobca vinou svojho obchodného partnera do dôkaznej núdze, pretože realizácia obchodného prípadu predložením dokladov iba jedným z obchodných partnerov nie je preukázaná. Úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo preverovať dôkazy predložené žalobcom a jeho obchodnými partnermi a nie dôkazy o uskutočnení, resp. neuskutočnení deklarovanych obchodov vyhľadávať. Správca dane vykonal doplnenie dokazovania na základe požiadavky žalobcu, ale výsledky doplneného dokazovania nemali na skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly žiadny vplyv.

Zo všetkých týchto dôvodov žalovaný rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

26. Žalobou zo dňa 22. 04. 2020 žalobca žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie správcu dane zo dňa 17. 09. 2019, ako aj rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2020 z dôvodu, že je: A/ vecne nesprávne a nezákonné, nakoľko vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 písm. c/ Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“), B/ nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (§ 191 písm. d/ SSP), C/ zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 písm. e/ SSP). Žalobou napadnutými rozhodnutiami a postupom počas daňového konania, ktorý predchádzal ich vydaniu, bol žalobca taktiež poškodený na svojich právach.

27. V časti A/ žaloby (rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci) žalobca uviedol, že žalovaný preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady a tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal, dokonca aj svedok, konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o., na vylúchu potvrdil spoluprácu so žalobcom. Žalovaný mal však pochybnosti o

podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu jej nespolupracovania a nepredloženia požadovaných dôkazov a preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý bol takto ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom a bez toho, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov a nezaoberal sa zásadnými námietkami žalobcu. Žalobca poskytoval súčinnosť, predkladal dôkazy a prispieval k objasneniu skutkového stavu, z čoho musí byť jednoznačne vyvodené, že jeho konanie je zásadne odlišné od konania nekontaktných subjektov a nemôže byť spájaný s podvodom, ktorým mohlo byť poznačené dodanie služby/reklamy na predchádzajúcich stupňoch.

K vydaniu napadnutého rozhodnutia došlo z dôvodu, že daňový subjekt, ktorý je na faktúre uvedený ako deklarovaný dodávateľ, svojím konaním znemožnil žalovanému vykonať daňovú kontrolu. Takýto právny záver je ale nesprávny a neprijateľný, nemá oporu v žiadnom zákonom predpise a žalobca nemôže byť znevýhodnený pri posudzovaní ním predložených dôkazných prostriedkov len preto, že dodávateľ uvedený na faktúre nespolupracuje. V tomto smere žalovaný neunesol dôkazné bremeno a nie je možné posúdiť, o aký reťazec išlo, či tu bol podvodný úmysel a či o ňom žalobca vedieť mal alebo mohol. Tvrdenia žalovaného vykazujú znaky arbitrárnosti, keď bez uvedenia preukázaných skutočností vyvodzuje svoje tvrdenia, ktoré nevychádzajú z vykonaných dôkazov, resp. sú v priamom rozpore s vykonanými dôkazmi.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný za určujúcu skutočnosť (od ktorej odvíjal výrok svojho rozhodnutia) považoval to, že dodávateľ uvedený na faktúre, t. j. spoločnosť FLER spol. s r. o. nespolupracoval v priebehu výkonu daňovej kontroly, teda nesúčinnosť dodávateľa, resp. jeho konateľa spochybnila všetky ostatné dôkazy. Tieto tvrdenia žalovaného sa však javia ako účelové a arbitrárne a povinnosťou žalovaného bolo zistiť a objasniť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Pokiaľ žalobcovi na základe údajných podvodných konaní jeho dodávateľa nebolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť takýto postup riadne, presvedčivo zdôvodnený a vykonané dôkazy musia bez pochyby založiť takýto právny záver. V predmetnej veci žalovaný založil svoj právny záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe domnienok, ktoré neboli zákonným spôsobom preukázané. Hlavným účelom žalovaného bolo preniesť riziko z nevybratia dane na žalobcu, ktorý konal v dobrej viere a nevedel a ani nemohol vedieť o možnom podvode na predchádzajúcich stupňoch.

Práva a právom chránené záujmy žalobcu neboli rešpektované a v žiadnom prípade neboli chránené. Služba bola žalobcovi riadne dodaná, čo riadne preukázal a potvrdil aj samotný žalovaný, keď skonštatoval, že reálna existencia reklamno-propagačných služieb nebola spochybnená. Táto skutočnosť jednoznačne potvrdzuje, že predloženým dokladom neabsentuje materiálny základ. Ak existencia týchto služieb nie je spochybnená, potom služba musela byť dodaná. Tým vznikla daňová povinnosť. Následne bola daň voči žalobcovi iným platiteľom uplatnená, a to na základe dodanej služby, ktorej poskytnutie potvrdil vtedajší konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.

Vlastníctvo internetovej stránky, a teda aj portálu netky.sk, sa nezaznamenáva do žiadnych registrov a nie je možné takéhoto vlastníka z verejne dostupných zdrojov identifikovať. Ak žalovaný tvrdí, že v dôsledku toho, že si žalobca nepreveril, kto je vlastníkom internetovej stránky a na základe toho vyvodil záver, že žalobca konal neopatrne, takéto tvrdenie je v rozpore s existujúcim právnym stavom. Žalovaný si v plnom rozsahu osvojil nesprávny právny záver správcu dane a do svojho rozhodnutia prevzal celú jeho argumentáciu bez toho, aby sa akýmkoľvek spôsobom vysporiadal s námietkami a právnym názorom prezentovaným zo strany žalobcu v podanom odvolaní a nevykonal ani žiadny úkon na odstránenie rozporov v skutkovom stave, ani na preverenie skutočností uvedených v odvolaní.

Žalovaný si dal vypracovať cenovú ponuku, z ktorej nesprávne vyvodil záver o tom, že cena, za ktorú žalobca obstaral služby bola nevýhodná, resp. vysoká. Tento dôkaz žalovaný nesprávne vyhodnotil, pričom vôbec neprihliadal na skutočnosť, že táto cenová ponuka bola vypracovaná v inom čase a zároveň aj za iných podmienok v porovnaní s cenou, ktorú zaplatil žalobca svojmu dodávateľovi. Žalobca počas konania jednoznačne preukázal, že cena, za ktorú si predmetnú reklamu objednal, a ktorá mu aj bola dodaná, bola na trhu bežná a zároveň pre žalobcu výhodná.

Na základe vykonaného dokazovania dospel žalovaný k nesprávnej objektívnej hodnote dodanej služby, nakoľko jeho výpočet bol absolútne nepresný, neobjektívny a zavádzajúci. Objektívnu hodnotu žalovaný

posúdil na základe návštevnosti stránky z roku 2018, pričom vôbec neuvádzal, akú návštevnosť mala stránka netky.sk v období poskytovania reklamných a propagačných služieb. Žalovaný svoje presvedčenie o nevhodnosti vybranej služby z hľadiska ceny odvíjal od počtu zobrazení, pričom tento ukazovateľ je len marketingový trik poskytovateľov týchto služieb, ktorý nie je smerodajný, pretože neodráža počet reálnych užívateľov, segmentáciu návštevníkov, cieľovú skupinu návštevníkov, rýchlosť načítavania stránky, podvodné zobrazenie stránky a pod.

28. V časti B/ žaloby (napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom vo viacerých bodoch si odporuje, nakoľko žalovaný uvádza právne závery, ktoré nekorešponujú s odôvodnením napadnutého rozhodnutia) žalobca namietal, že žalovaný ani na jednom mieste svojho rozhodnutia neuviedol, akým spôsobom sa vysporiadal s námietkami žalobcu v jeho odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane ohľadne skutočnosti, že žalobca nevedel a ani nemohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa v rámci umelo vytvorenej obchodnej skupiny. Žalovaný sa zaoberal len skutočnosťami uvedenými v I. až V. bode podaného odvolania, ale nezaoberal sa skutočnosťami uvedenými v VI. bode odvolania, ktorými žalobca vyvracal, že v danom čase vedel alebo mohol vedieť, že potenciálne môže ísť o podvod. Takýto postup žalovaného je nesprávny, nezákonný a najmä arbitrárny.

Rozhodnutie správcu dane bolo v prevažnej miere založené na skutočnosti, že tu existovali údajne podvodne vykonávané hospodárske operácie, ktorých cieľom malo byť získanie neoprávneného prospechu na úkor štátneho rozpočtu. Žalovaný sa vôbec nezaoberal skutočnosťami vyvracajúcimi existenciu podvodného konania a tým odoprel žalobcovi právo dozvedieť sa, prečo tieto skutočnosti nepovažoval za dostatočné na preukázanie tvrdení žalobcu a rovnako mu odoprel právo na uplatnenie prípadných ďalších námietok, ktoré žalobca mohol uviesť v správnej žalobe. Týmto postupom sa žalovaný stotožnil s právnym názorom správcu dane v tom, že k podvodnému konaniu došlo. Konštatovanie, že došlo k podvodnému konaniu, však bez ďalšieho nemôže založiť právny záver o tom, že k nemu aj skutočne došlo. Postup daňových orgánov je nezákonný a svedčí o tom, že žalovaný nedostatočne zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti, resp. odpočtu dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Mestského súdu v Prahe pod č. k. 38Ca/63/99 – 37 a citoval časť rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

Bol toho názoru, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, jeho odôvodnenie vo viacerých častiach nekorešponduje s rozhodnutím správcu dane (dokonca mu odporuje), je nezrozumiteľné, nepreskúmateľné, nezákonné a vykazuje znaky arbitrárnosti, nakoľko právne závery žalovaného si navzájom odporujú. Ak na jednej strane žalovaný na základe údajne dostatočného dokazovania a skúmania skutkového stavu dospel k záveru, že správca dane nesankcionuje žalobcu za to, že konal neopatrne a neobozretne, nemôže byť na druhej strane v rozhodnutí správcu dane (ktoré žalovaný potvrdil ako vecne správne) uvedený pravý opak. Správca dane sankcionoval žalobcu za to, že podľa jeho názoru konal neobozretne, nakoľko v dôsledku údajného podvodného reťazca (o ktorom žalobca nemohol vedieť), mu odoprel právo na odpočet dane z pridanej hodnoty.

V týchto skutočnostiach vidí žalobca nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného, ktorý konštatuje a robí právne závery, ktoré si navzájom odporujú, pričom na nich zakladá rozhodnutie, na základe ktorého bol žalobca ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch.

Napadnuté rozhodnutie je nezákonné a arbitrárne aj z dôvodu, že žalovaný sa nezaoberal rozhodnutím Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011, na ktoré poukazoval žalobca v odvolaní, a to z dôvodu, že žalobca neuviedol, v ktorých bodoch je možné odôvodnenie tohto rozsudku aplikovať na jeho transakcie.

Žalobca žiadal, aby správny súd prihliadol na obsah tohto rozhodnutia, nakoľko jeho obsah sa vzťahuje práve na problematiku dôkazného bremena vo vzťahu k daňovému subjektu, ktorý podobne ako žalobca predložil potrebné listinné dôkazy a preukázal reálnu existenciu plnenia. Na predmetnej faktúre sa nachádzal podrobný opis predmetu plnenia, časové uvedenie požadovanej reklamy s konkrétnym opisom dodanej služby. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou s jednoduchým a všeobecným opisom zdaniateľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Práve naopak, žalobca na

úplné vylúčenie akýchkoľvek pochybností predložil žalovanému, resp. správcovi dane aj faktúry, CD nosič, doklady o úhradách. Žalovaný mal za to, že reklama/služba reálne dodaná nebola, teda nebola dodaná vôbec, pričom uviedol, že správca dane postupoval v zmysle platných právnych predpisov.

Žalovaný na základe vykonaného dokazovania dospel k odlišnému právnemu záveru ako správca dane, a to, že predmetná reklama nebola dodaná vôbec. Nezohľadnil ani žalobcom predložené dôkazy (CD nosiče, doklady o úhradách, faktúry), ani právne závery správcu dane, ktorý zistil, že reklama vykonaná bola, resp., že nebola spochybnená existencia reklamných služieb. Rozhodnutie správcu dane a žalovaného si navzájom odporujú v zistení skutočností, či reklama vykonaná bola. Takýto závažný rozpor možno odstrániť len zrušením oboch rozhodnutí, nakoľko nie je možné, aby jedno rozhodnutie deklarovalo, že reklama vykonaná bola a druhé, ktoré ho dokonca potvrdzuje a považuje za vecne správne, naopak deklaruje, že k dodaniu služby nedošlo. Tento nezákonný postup žalovaného predstavuje výrazný zásah do právnej istoty žalobcu. Z obsahu rozhodnutia je zrejmé, že u žalovaného vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu, že dodávateľ nepredložil požadované dôkazy a nespolupracoval so žalovaným, resp. z dôvodu preverovania dodávateľov, ktorí podľa zistenia žalovaného uskutočňovali fiktívne obchody.

Žalovaný pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Žalobca riadne preukázal (faktúry, CD nosič, doklady o úhradách), že objednané reklamno-propagačné služby boli dodané, preukázal teda skutočné dodanie týchto služieb, avšak iba z dôvodu, že dodávateľ FLER spol. s r. o. nespolupracoval, nepredložil potrebné doklady, žalovaný rozhodol tak, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty.

V prípade, ak žalovaný mal pochybnosti o dodaní reklamy žalobcovi, tieto pochybnosti mal jasne, výstižne a hlavne dostatočným spôsobom vysvetliť. Je v hrubom rozpore s požiadavkou zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ak žalovaný spochybnil všetky dôkazy predložené žalobcom len z dôvodu, že dodávateľ nespolupracuje. Takéto spochybnenie žalovaného je absolútne neprijateľné. Žalovaný bol povinný vykonanými dôkazmi preukázať existenciu skutočností vyvracajúcich vierohodnosť, správnosť a úplnosť dokladov, ktorými žalobca preukazoval svoju daňovú povinnosť. V tejto časti žaloby žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House). Žalovaný sa týmito rozsudkami nijakým spôsobom nezaoberal z dôvodu, že žalobca v podanom odvolaní neuviedol, v ktorých bodoch sú aplikovateľné na daný prípad. Z odvolania žalobcu je však zrejmé, aplikácie ktorých bodov sa dovoľával.

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ako aj Najvyššieho súdu SR je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nemôže byť sankcionovaný, resp. postihnutý v rámci svojej obchodnej transakcie za skutočnosť, že predchádzajúca alebo následná obchodná transakcia (podľa názoru žalovaného uskutočňovaná v rámci fiktívneho reťazca), bola poznačená podvodným konaním. Takýto výklad žalovaného je v absolútnom rozpore s platným právom, je nezákonný a arbitrárny a v konečnom dôsledku sa prieči aj vyššie citovaným rozhodnutiam.

Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca nebol pri výbere obchodného partnera opatrný a pravdepodobne si ho dostatočne nepreveril. V predmetnej veci si však žalobca preveril svojho dodávateľa z verejne dostupných zdrojov (obchodný register, registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty), nastavil si štandardný spôsob úhrady faktúr formou bezhotovostného prevodu, navyše poskytnutie reklamy bolo zdokumentované na CD. Žalobcom zvolený dodávateľ sa nenachádzal na portáli daňových dlžníkov, ani na zozname subjektov, u ktorých vznikli dôvody na zrušenie registrácie na dani z pridanej hodnoty. V týchto zdrojoch sa v tom čase nenachádzali žiadne negatívne informácie o žalobcovom novom dodávateľovi. Z údajov dostupných v registri účtovných závierok nie je možné získať informácie o podvodnom konaní účtovnej jednotky. Jednalo sa o relatívne novovzniknutú spoločnosť a účtovné výkazy nepoukazovali na nič neobvyklé. Ani správca dane až do 15. 10. 2015 neidentifikoval dôvody, pre ktoré by mala byť spoločnosť FLER spol. s r. o. zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty a žalobca konal v dobrej viere a nemohol identifikovať budúce problémy svojho dodávateľa.

Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým na ňu fakticky preniesť kontrolné činnosti prináležiace tomuto orgánu (rozsudok Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11,

Stroj trans, C-642/11). Žalovaný tvrdil aj to, že žalobca si dodávateľa nepreveril osobne návštevou v sídle dodávateľa, nepreveril si jeho sídlo, ani skutočnosť, či je dodávateľ objednanú službu schopný dodať. K podobným skutočnostiam Súdny dvor EÚ zaujal názor v rozsudku vo veci Mahagében a Dávid. Žalovaný odoprel žalobcovi jeho právo na ním uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty aj napriek skutočnosti, že nedisponoval žiadnymi dôkazmi, na základe ktorých by bol oprávnený zákonným spôsobom vysloviť takýto právny záver. Podľa ustálenej judikatúry je v súlade s režimom práva na odpočet dane nezlučiteľné potrestať zamietnutím tohto práva platiteľa dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu platiteľa dane alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (uvedený záver je obsiahnutý najmä v rozsudkoch vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik). Žalovaný založil svoj právny názor, že žalobca mohol a mal vedieť o vykonávanom podvodnom reťazci na základe skutočnosti, že dodávateľ v priebehu konania nespoupracoval a nepredložil požadované doklady. Takýto záver žalovaného je neprípustný, nakoľko aj samotný Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že zodpovednosť vykonávať kontrolné činnosti prináleží príslušným orgánom. Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu. Musí tak vykonať na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 a C-329/18, z ktorých časti aj citoval. Skutočnosť, že žalovaný, resp. správca dane preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, vyžadoval od neho overovania, na ktoré nebol povinný, ako aj prijatie opatrení na zabezpečenie toho, aby plnenia neboli súčasťou údajného podvodu spáchaného iným subjektom, spôsobila, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné a v absolútnom rozpore s európskou judikatúrou.

29. V časti C/ žaloby žalobca uviedol, že sa nestotožňuje s názorom žalovaného, že výpoveď svedka D. B. nepreukázala skutočné dodanie služby, nakoľko aj zo samotného obsahu napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že reklama dodaná bola. Nesprávnym vyhodnotením skutočností uvádzaných a preukazovaných zo strany spoločnosti FLER spol. s r. o. ako aj zo strany žalobcu došlo k vážnemu poškodeniu práv a oprávnených záujmov žalobcu, nakoľko práve výpovede žalobcu, ako aj dodávateľa je potrebné považovať za rozhodujúce pre zistenie skutkového stavu, keďže okrem listinných dôkazov opisovali dodanie objednanej služby.

Nemôže byť na ťarchu žalobcu, že iný (od neho odlišný) subjekt si nespĺní svoju povinnosť predložiť dôkazy. Žalobca nedisponuje v daňovom, ani v súdnom konaní donucovacími právomocami, nemá akým spôsobom zákonne donútiť iný daňový subjekt, aby spolupracoval s príslušným správcou dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4 SŽ 65, 66/01 a rozsudok Krajského súdu v Žiline v konaní pod sp. zn. 21S/124/2012. Žalobca zo svojej súkromnoprávnej pozície nemôže zabezpečiť dôkazy, ktorými on sám nikdy nedisponoval, a ktoré má k dispozícii iný daňový subjekt. Nemožno hovoriť o zachovaní rovnakých práv a povinností žalobcu a dodávateľa, t. j. spoločnosti FLER spol. s r. o., ak nesplnenie povinností jedného subjektu je na ťarchu druhého subjektu. Skutočnosť, že jeden daňový subjekt znemožňuje vykonanie kontroly, nemôže dostať žalobcu bez akéhokoľvek pričinenia do tak nevýhodnej pozície, že bude v konečnom dôsledku rozhodnuté v jeho neprospech.

Pri dokazovaní v rámci správy daní sa uplatňuje aj vyhľadávacia zásada. Správca dane, ktorý vedie dokazovanie je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný návrhmi daňových subjektov. Žalovaný, resp. správca dane však bez akéhokoľvek právneho základu preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, výsledkom čoho bolo vydanie rozhodnutia, ktoré je arbitrárne a nezákonné, porušujúce právo žalobcu na spravodlivé daňové konanie. Žalobca nikdy netvrdil, že žalovaný, resp. správca dane je povinný preukazovať, že reklama nebola vykonaná deklarovateľom, ale tvrdil, že je jednoznačne povinný riadnym spôsobom zistiť skutkový stav veci. Pokiaľ správca dane tvrdil, že služby nedodal dodávateľ označený žalobcom, bolo jeho zákonnou povinnosťou označiť subjekt, ktorý podľa neho službu skutočne dodal. V prípade, ak správca dane, resp. žalovaný tvrdil, že bolo dostatočne vykonané dokazovanie, prečo z vykonaného dokazovania nevyplývalo, kto službu skutočne dodal. Odpoveď je jednoduchá, preto, lebo službu dodala spoločnosť FLER spol. s r. o. tak, ako to preukázal žalobca a potvrdil aj konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.

Napadnuté rozhodnutie žalovaného je arbitrálne, vágne, pričom z neho nevyplýva vysvetlenie, na základe akých úvah k takémuto rozhodnutiu žalovaný vôbec dospel, čo je v priamom rozpore so slovenskou, ako aj európskou právnou úpravou a judikatúrou. Žalovaný postupoval nezákonne, keď preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, pričom nevykonal žiadne dôkazy na preukázanie skutočnosti, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávanom obchodného reťazca. Je zrejmé, že ak žalobca v rámci daňovej kontroly predložil dôkazy (faktúry, CD nosiče, doklady o úhradách, vysvetlil, prečo si vybral konkrétneho dodávateľa, čo si o ňom zistil a prečo si nezistil tie skutočnosti, ktoré požadoval žalovaný), nemôže žalovaný svojvoľne bez akýchkoľvek iných dôkazných prostriedkov prijať záver, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávanom obchodného reťazca. Je nesprávne, arbitrálne a v konečnom dôsledku aj nezákonné, aby žalobca ako daňový subjekt suploval zákonnú povinnosť žalovaného len z dôvodu, že tomuto sa nepodarilo zistiť všetky skutočnosti na správne rozhodnutie. Napadnuté rozhodnutie nie je vydané v súlade so zákonom, ani v súlade s princípom ochrany práv a záujmov žalobcu a so zásadou doktríny legitímneho očakávania, v dôsledku čoho je nezákonné a arbitrálne.

Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov žalobca žiadal, aby súd rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane zrušil.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

30. Vo vyjadrení k žalobe zo dňa 16. 03. 2021 žalovaný uviedol, že trvá na výroku svojho rozhodnutia, pričom poukázal na jeho odôvodnenie. Žalobca v žalobe neuviedol také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia súdu a neboli by predmetom jeho odvolania. Zistenia správcu dane a aj závery z týchto zistení vyplývajúce, sú vyčerpávajúcim spôsobom uvedené v jeho rozhodnutí zo dňa 17. 09. 2019 a takisto v rozhodnutí žalovaného zo dňa 27. 02. 2020.

31. K námietkam žalobcu v časti A/ žaloby žalovaný uviedol, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. (§ 3 ods. 1, 3, 7, § 24 ods. 2) a čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a námietku o porušení príslušných ustanovení tohto zákona považoval za zmaťočnú.

Správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach popísali zistený skutkový stav, ako i doklady a dôkazy, z ktorých vychádzali, vyhodnotili všetky zistené skutočnosti a zaoberali sa aj námietkami žalobcu. V konaní správca dane získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že konaním žalobcu došlo k porušeniu ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. (žalobca si neoprávnene odpočítal daň z faktúr od spoločností FLER spol. s r. o. a porušil § 49, § 51, § 19 ods. 2 tohto zákona) a skutkový stav bol v danom prípade dostatočne zistený. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný sa vysporiadal s každou kategorickou odvolacou námietkou žalobcu a na svojich záveroch aj naďalej zotráva. Žalobca predložil správcovi dane faktúru, doklad o úhrade, avšak nijako inak nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.). Nenavrhol správcovi dane vykonanie takého dôkazu, ktorým by jednoznačne a dostatočne preukázal dodanie služby spoločnosťou FLER spol. s r. o. K CD nosiču, ktorý bol predložený správcovi dane v priebehu daňovej kontroly žalovaný uviedol, že sa na ňom nachádzali články uverejnené na portály netky.sk. Správca dane však vykonaným dokazovaním nespochybnil dodanie služby, ale dodávateľa služieb. V konkrétnom posudzovanom prípade správca dane svojím dokazovaním zistil, že nebola naplnená základná skutková podstata podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 19 ods. 2 cit. zákona). V súvislosti s dôkaznou povinnosťou žalobcu žalovaný poukázal na nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 401/09 – 17, podľa ktorého má platiteľ v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Žalobca nijako nevyvrátil pochybnosti správcu dane o tom, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako je deklarované na predloženej faktúre, teda že plnenie mu dodala spoločnosť uvedená na predloženej faktúre ako dodávateľ. Povinnosťou správcu dane bolo v priebehu daňovej kontroly a aj vyrubovacieho konania preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov, čo znamená, že plnenie príslušných zákonných ustanovení musí preukázať aj obchodný partner žalobcu, t. j. spoločnosť FLER, spol. s r. o. Táto spoločnosť zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorej konateľom je D. H.. Z mnohých daňových konaní je žalovanému známe, že ide o osobu, ktorá preberá spoločnosti za účelom

ich zlúčenia a následnej likvidácie, pričom táto osoba k dokladom zlučovaných, resp. zanikajúcich spoločností vyhlasuje, že dokladmi spoločností nedisponuje. Žalovaný nesúhlasí s názorom žalobcu, že svedok D. B. ako bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. svojou výpoveďou potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Svedok potvrdil spoluprácu so žalobcom, ale svoje tvrdenia žiadnymi relevantnými a správcom dane overiteľnými dôkazmi nevedel preukázať. Žalovaný sa s poukazom na súdnu prax Najvyššieho súdu SR (napr. rozhodnutia vo veciach vedených pod sp. zn. 5 Sžf/55/2017, 1 Sžf/36/206) nestotožňuje s tým, že samotná svedecká výpoveď, v rámci ktorej svedok len všeobecne potvrdí dodanie služby (reklama) žalobcovi, je dostatočným dôkazom (v spojení s účtovnými dokladmi – faktúrami) o dodávke služby. Nemožno považovať za vierohodnú takú výpoveď svedka, ktorá je ako celok všeobecná, neurčitá a ak svedok (D. B.) nie je schopný ohľadom sporných obchodných prípadov uviesť žiadne konkrétne okolnosti a ani predložiť dokumenty podporujúce jeho výpoveď. Takáto výpoveď nie je preto dostatočným dôkazom o tom, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako tvrdí žalobca.

K námietke žalobcu v súvislosti s dôkazným bremenom a poukazovaním na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011 žalovaný poukázal na to, že Najvyšší súd SR vo svojich niekoľkých posledných rozhodnutiach (napr. v konaní pod sp. zn. 10 Sžf/43/2018), zdôraznil, že judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v intenciách, že nepostačuje predložiť faktúru, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V tejto súvislosti žalovaný príkladom poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/40/2017, 4 Sžf/38/2017, 1 Sžf/82/2016, 3 Sžf/12/2018, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. II. ÚS 705/2017.

V predmetnej veci nebolo dokazovaním vykonaným správcom dane preukázané, že reklamu a propagáciu spoločnosti žalobcu vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. uvedená na faktúrach ako dodávateľ. Táto spoločnosť pravdivosť údajov uvedených na faktúrach predložených žalobcom v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania žiadnym, správcom dane overiteľným, dôkazom nepreukázala. Dôkazná povinnosť v predmetnej veci neprešla na správcu dane, ale primárne bola na strane žalobcu, ktorý mal povinnosť svoje tvrdenie o uskutočnenej obchodnej transakcii preukázať. Úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly nie je preukazovať existenciu obchodnej transakcie, resp. vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, ale správnosť a pravdivosť predložených dokladov a dôkazov preverovať. Dôležitou otázkou v konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., čo bola základná a podstatná námietka v žalobe. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou žalobcu, ktorý je platiteľom dane. Žalobca si preto mal zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženými faktúrami, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúrach. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Bolo teda povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodaní služieb, ktoré mu dodala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľných plnení (ktoré správca dane nespochybnil), ale aj ich skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa, resp. subdodávateľov. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak, ako to tvrdí žalobca. Žalovaný v súvislosti s dôkazným bremenom poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I ÚS 269/2014 – 13, v ktorom skonštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na žalobcovi/daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadnom zneužívaniu (rozsudky Halifax, Gemeente Leusden a Holin Group). Žalobca nepreukázal ani to, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu od osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

Správca dane v priebehu daňovej kontroly viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodu deklarovaného na faktúre, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri

výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z.

32. K námietkam žalobcu v časti B/ žaloby žalovaný uviedol, že daňové orgány svoje rozhodnutia neodôvodnili podvodným konaním, ale porušením ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. Na tomto nič nemení ani skutočnosť, že správca dane vo svojom rozhodnutí okrem iného uviedol, že žalobca mohol vedieť o podvodnom konaní, ale podstatné je to, že svoje rozhodnutie nepostavil na tom, že žalobca bol účastníkom podvodného konania. Dodanie služby (reklamy) nebolo v predmetnej veci spochybnené, ale nebolo preukázané, že reklama bola dodaná práve deklarovaným dodávateľom, t. j. spoločnosťou FLER spol. s r. o. Pre správne určenie dane bolo rozhodujúcou skutočnosťou, či fakturované plnenie bolo reálne dodané uvedenou spoločnosťou, pričom toto bolo vykonaným dokazovaním spochybnené a pochybnosť nebola žalobcom v daňovom konaní vyvrátená. Správca dane vo svojom rozhodnutí netvrdil, že v posudzovanej veci išlo o podvodné konanie žalobcu, ale mal za preukázané, že reklama nebola dodaná spoločnosťou FLER spol. s r. o. Za tohto stavu vo veci neobstojí argumentácia žalobcu, že je potrebné sa zaoberať tým, že sa svojou činnosťou dopúšťa podvodného konania, resp. na podvode participuje. Žalovaný bol toho názoru, že bolo povinnosťou žalobcu, aby predložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by potvrdili reálnosť zdaniteľného plnenia. S poukazom na zásadu objektívnej pravdy, ktorá ovláda daňové konanie, nie je povinnosťou správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia žalobcu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu im prizná, s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos C-409/04, Oliemaatschappij C-499/10).

Žalobca opakovane poukazoval na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-80/11, C-142/11, C-642/11, C-277/14, C-329/18, C-329/18, resp. z nich citoval, ale nestačí len uvádzať niektoré právne závery, ktoré sú v týchto rozsudkoch uvedené. Žalovaný bol toho názoru, že tieto rozsudky nemožno bezvýhradne použiť aj pre daný prípad. V zmysle čl. 273 prvý odsek Smernice Rady 2006/112/ES, členské štáty môžu uložiť daňovým subjektom iné povinnosti, ako sú uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné za zabezpečenie riadneho výberu dane z pridanej hodnoty a na predchádzanie daňovým podvodom.

33. K námietke žalobcu v časti C/ žaloby žalovaný uviedol, že nesúhlasí s námietkou žalobcu v tom, že sa nevysporiadal s väčšinou argumentov uvedených v odvolaní. Práve naopak, žalovaný postupoval pri vysporiadaní sa s námietkami žalobcu v zmysle rozhodnutia ESLP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21. 01. 1999, ktorý zdôraznil, že judikatúra ESLP a ani Ústavný súd SR nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie v danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď. Žalovaný bol toho názoru, že nemusí byť daná odpoveď na všetky argumenty žalobcu, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo žalobcu na spravodlivý proces.

34. K tvrdeniu žalobcu, že rozhodnutie trpí vadou nezákonnosti žalovaný uviedol, že správca dane vyruboval daň odchylné od daňového priznania, a preto bol v súlade s § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. povinný v rozhodnutí odôvodniť, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a uviesť tiež právne predpisy, na základe ktorých rozhodoval. Správca dane taktiež popísal všetky úkony, ktoré za účelom zistenia skutkového stavu vykonal. Žalovaný preskúmaním rozhodnutia nevzhladol pochybenie v konaní správcu dane (porušenie hmotno-právnych predpisov alebo Ústavy SR), alebo nedostatok, ktorý by preukazoval jeho nezákonnosť. Z uvedeného dôvodu považuje žalovaný predmetnú námietku žalobcu za irelevantnú. Daňové orgány v predmetnej veci postupovali v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., zákona č. 222/2004 Z. z. a v súlade s Ústavou SR, vnútroštátnou a európskou judikatúrou.

Z vyššie uvedených dôvodov žalovaný žiadal, aby súd žalobu ako bezdôvodne podanú zamietol.

## V. Ďalší priebeh súdneho konania

35. Žalobca v podaní zo dňa 28. 04. 2021 reagoval na vyjadrenie žalovaného a bol toho názoru, že žalovaný vo svojom vyjadrení neuviedol žiadne nové skutočnosti ani tvrdenia, ktorými by vyvracal skutkové tvrdenia žalobcu a rovnako neuviedol ani žiadne nové tvrdenia, ktoré by opodstatňovali jeho záverečný návrh, a to, aby správny súd žalobu zamietol.

Žalovaný nevykonával dokazovanie v potrebnom rozsahu, resp. vykonaným dokazovaním dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, a preto napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy nebolo dostačujúce na riadne posúdenie veci. Napadnuté rozhodnutie je podľa názoru žalobcu taktiež nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

Žalobca nespochybnil, že správca dane je povinný verifikovať predložené doklady (faktúru a doklad o úhrade), avšak v prípade, ak na základe ich nesprávneho vyhodnotenia dospel k záveru, že dodávateľom nebola spoločnosť FLER spol. s r. o., že reklama nebola dodaná od deklarovaného dodávateľa, že deklarovaný dodávateľ je údajne súčasťou podvodného reťazca obchodujúceho s určitými (doposiaľ zo strany správcu dane, resp. žalovaného nebolo preukázané s akými) komoditami, musí správca dane, resp. žalovaný svoje závery zdôvodniť relevantnými zisteniami a dôkazmi, čo však v danom prípade neurobil a preniesol dôkazné bremeno v plnom rozsahu na žalobcu.

Tvrdenia žalovaného o konateľovi spoločnosti SAMOS SLOVAKIA, s. r. o. nie sú ničím podložené, pričom strohý odkaz na iné daňové konania je na preukázanie týchto tvrdení absolútne nedostačujúci. Žalobca nie je účastníkom iných daňových konaní, ako tých, ktoré sú vedené na podklade faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o. a to, aké skutočnosti správca dane zistil v iných daňových konaniach, je z jeho postavenia ako konkrétneho daňového subjektu irelevantné.

K výpovedi svedka D. B. žalobca uviedol, že žalovaný na jednej strane tvrdí, že dodanie služby nebolo spochybnené (čo bolo uvedené aj v napadnutom rozhodnutí), ale na druhej strane spochybňuje výpoveď konateľa spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorý potvrdil dodanie služby. Žalovaný rozlične posudzuje jednotlivé časti tej istej výpovede na vyvodenie rozličných právnych záverov, čo je v rozpore s príslušnými právnymi predpismi, ako aj zásadou zákonnosti. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady, ním tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal a dokonca aj svedok, konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o., na výsluchu potvrdil spoluprácu so žalobcom. Z dôvodu, že žalovaný mal pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. (z dôvodu jeho nespolupracovania), však žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie, ktoré je podľa názoru žalobcu nezákonné a nedostatočne odôvodnené.

Existencia údajného podvodného obchodného reťazca, postavenie osoby D. H. ako bieleho koňa a komodity, s ktorými údajne obchodoval podvodný reťazec, neboli zo strany žalovaného preukázané, nakoľko z vykonaného dokazovania vyplynulo len to, že dotknuté subjekty nespolupracovali pri výkone daňovej kontroly. Táto skutočnosť však nemôže bez ďalšieho založiť záver o tom, že došlo k podvodnému konaniu. Postup žalovaného je nezákonný a svedčí o tom, že nedostatočne zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti, resp. odpočtu dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Mestského súdu v Prahe č. k. 38Ca/63/99 – 37. Žalovaný nepreukázal existenciu podvodného reťazca. Jeho tvrdenia o tom, že nie je povinný vyhľadávať dôkazy a preberať iniciatívu za žalobcu neobstoja, nakoľko pokiaľ dôjde k odmietnutiu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty aj z dôvodu, že jeden z dodávateľov bol súčasťou daňového podvodu, takýto záver musí byť riadne preukázaný a musí vyplývať z vykonaného dokazovania, čo však v danom prípade uskutočnené nebolo. Tvrdenie žalovaného o existencii údajného podvodného reťazca nebolo preukázané, pričom prijatie takéhoto právneho záveru bez akéhokoľvek presvedčivého preukázania je v hrubom rozpore s príslušnými právnymi predpismi upravujúcimi daňové konanie. V tomto smere žalovaný neunesol dôkazné bremeno.

Žalovaný taktiež nepreukázal, s akými komoditami, resp. službami mal obchodovať údajný reťazec firiem definovaný v protokoloch z daňovej kontroly a v napadnutom rozhodnutí, pričom k tejto skutočnosti sa nevyjadril ani vo svojom vyjadrení zo dňa 16. 03. 2021. Naďalej platí, že nie je možné posúdiť, či o nejaký reťazec vôbec išlo, či tu bol podvodný úmysel a či o ňom žalobca vedieť mal alebo mohol.

Tvrdenia žalovaného obsiahnuté v jeho rozhodnutí vykazujú znaky arbitrárnosti, nakoľko tieto tvrdenia nevychádzajú z vykonaných dôkazov, resp. sú v priamom rozpore s vykonanými dôkazmi.

Žalobca bol toho názoru, že svoje dôkazné bremeno uniesol, keď predložil všetky požadované doklady, faktúry, zmluvy, CD nosič, poskytoval maximálnu súčinnosť počas celého daňového konania, avšak žalovaný z dôvodu nespolupráce iných subjektov odlišných od žalobcu, rozhodol v neprospech žalobcu. Nemožno v žiadnom prípade hovoriť o neunesení dôkazného bremena žalobcu, pokiaľ v konaní nespolupracujú iné daňové subjekty, dokonca subjekty odlišné od žalobcu a jeho dodávateľa.

Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011 je aplikovateľné i v predmetnej veci, nakoľko z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že k jeho vydaniu došlo najmä preto, že dôkazné bremeno bolo bezdôvodne prenesené na žalobcu, a to z dôvodu nespolupráce ostatných daňových subjektov. Žalobca žiadal, aby súd v tejto veci prihliadol na ustálenú judikatúru EÚ, najmä na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65 a z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50, rozsudky vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik a na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14), ako aj rozhodnutie C-329/18, nakoľko tieto rozhodnutia sú v plnom rozsahu aplikovateľné na jeho obchodný prípad.

Argumentácia žalovaného, že nepostavil svoje rozhodnutie na tom, že žalobca bol účastníkom podvodného konania, je v tomto smere absolútne irelevantná, nakoľko žalobca poukazoval v správnej žalobe (aj v odvolaní) na to, že z dôvodu údajnej existencie podvodného obchodného reťazca boli spochybnené jeho obchodné transakcie s deklarovávaným dodávateľom. Žalobca však na existenciu údajného obchodného reťazca nemal žiadny vplyv a ani sa nemal z verejne dostupných zdrojov ako dozvedieť, že takýto reťazec vôbec niekedy existoval. Takýto postup žalovaného je v zrejmom rozpore s existujúcim právnym stavom a v značnej miere poškodzuje práva a právom chránené záujmy žalobcu.

Žalobca bol jednoznačne ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch tým, že žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa jeho zásadnými námietkami, a to bez toho, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov. Žalovaný neuviedol vo svojom vyjadrení žiadne nové skutočnosti ani tvrdenia, ktoré by preukazovali, že konal zákonne a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, a že by postupoval v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Služba bola žalobcovi riadne dodaná, čo potvrdil aj samotný žalovaný, keď skonštatoval, že reálna existencia reklamno-propagačných služieb nebola spochybnená. Ak existencia týchto služieb nie je spochybnená, potom služba musela byť dodaná.

V závere svojho vyjadrenia žalobca uviedol, že sú tu dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia, nakoľko žalovaný nevykonal dostatočnú kontrolu reťazca dodávateľov obchodného partnera (spoločnosti FLER spol. s r. o.) a neprihliadal na skutočnosť, že žalobca a jeho dodávateľ potvrdili existenciu faktúry, jej úhradu, dodanie služby, ani to, že bolo jednoznačne preukázané (CD nosiče, doklady o úhradách), že tu existovalo materiálne plnenie. Žalovaný neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré v konaní vyšli najavo, na ktoré upozorňoval a ktoré namietal žalobca. Rozhodnutia daňových orgánov sú nezákonné, nakoľko z ich odôvodnenia vyplýva, že skutočný stav veci nebol zistený čo najúplnejšie, čo je v rozpore so zákonnou požiadavkou kladenou na riadne, presvedčivé a zákonné odôvodnenie rozhodnutí.

Žalobca opätovne navrhol, aby správny súd rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného zrušil.

36. Vyjadrenie žalobcu bolo následne zaslané žalovanému, ktorý už ďalšie vyjadrenie (dupliku) vo veci nepodal.

37. Na prejednanie žaloby súd nariadil pojednávanie, ktorého sa právny zástupca žalobcu a ani žalovaný nezúčastnili, pričom svoju neúčasť e-mailovými podaniami zo dňa 13. 06. 2022 a 23. 05. 2022 vopred ospravedlnili a súhlasili s tým, aby súd konal a rozhodol aj v ich neprítomnosti.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

38. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (§ 134 ods. 1, 2 SSP), vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2020, ako aj konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

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

40. Podľa § 140 SSP, vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

41. Podľa § 175 ods. 1 SSP, o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

42. Podľa § 168 SSP, žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

43. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 06. 2015 (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.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuťelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 9 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.

Podľa § 19 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 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. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 zákona o DPH, na účely tohto zákona  
a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,  
c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.  
Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť  
a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,  
b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,  
c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,  
d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

Podľa § 72 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

Podľa § 74 ods. 1 písm. a/ až i/ zákona o DPH, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať a/ meno a priezvisko zdaniteľnej osoby alebo názov zdaniteľnej osoby, adresu jej sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar alebo službu dodala, b/ meno a priezvisko príjemcu tovaru alebo služby alebo názov príjemcu tovaru alebo služby, adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo pod ktorým mu bola dodaná služba, c/ poradové číslo faktúry, d/ dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e/ dátum vyhotovenia faktúry, f/ množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g/ základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h/ uplatnenú sadzbu dane alebo oslobodenie od dane; pri oslobodení od dane sa uvedie odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení alebo slovná informácia „dodanie je oslobodené od dane“, i/ výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť, okrem výšky dane uplatnenej podľa osobitnej úpravy v § 66.

Podľa § 76 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ je povinný uchovávať kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré vyhotovil v jeho mene a na jeho účet odberateľ alebo tretia osoba, a prijaté faktúry vyhotovené zdaniteľnou osobou alebo treťou osobou v jej mene a na jej účet po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú.

Podľa § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 03. 2020, teda i v čase rozhodovania žalovaného (ďalej len „daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje

podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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.

Podľa § 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4 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.

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.

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.

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

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

Podľa § 63 ods. 2, ods. 5 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.

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.

Podľa § 74 ods. 2, ods. 4 daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

44. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2015 v sume 2 000 eur (rozdiel medzi daňou vyrubenu v daňovom priznaní žalobcu za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie, t. j. 9 715,45 eura a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní, t. j.

11 715,45 eura) po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v období od 06. 11. 2017 do 07. 01. 2019 (s prerušením od 27. 08. 2018 do 16. 11. 2018 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa – spoločnosti FLER spol. s r. o.

45. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona o DPH v znení neskorších predpisov, t. j. či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015 pri ním tvrdenom dodaní plnenia podľa faktúry č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 31. 03. 2015 od spoločnosti FLER spol. s r. o. v sume 12 000 eur (z toho cena bez dane z pridanej hodnoty v sume 10 000 eur a daň z pridanej hodnoty v sume 2 000 eur). Predmetom tejto faktúry boli reklamno-propagačné služby – reklamný banner B7 300 x 200 px zobrazovaný na úvodnej stránke portálu C., mesiac marec 2015. Žalobca v podanej žalobe namietal najmä nesprávne právne posúdenie, nedôvodné prenesenie dôkazného bremena, vykonanie dokazovania nezákonným spôsobom, pričom tvrdil, že právne závery rozhodnutí daňových orgánov si odporujú a skutkový stav vecí nebol zistený dostatočne.

46. Pri posudzovaní námietok žalobcu správny súd vychádzal z administratívneho spisu, ktorý mu bol predložený a v ktorom sa nachádza vyššie označená faktúra. Jej predloženie je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené daňovým subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľ.

47. Zákon o DPH v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ až d/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ až d/ vyššie citovaného zákona. Ide o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný v daňovom doklade, teda v tomto prípade vo vyššie označenej faktúre vystavenej spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom fakturovanej služby s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 31. 03. 2015. Z § 49 ods. 1 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky plnenia, ktoré mu mal dodať ním deklarovaný poskytovateľ služby ako dodávateľ, t. j. FLER spol. s r. o. len v prípade, ak by pri tejto dodávke vznikla označenému dodávateľovi daňová povinnosť.

S poukazom na označenie predmetu plnenia na faktúre č. 3103201504 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 31. 03. 2015 ako „reklamný banner B7 300 x 200 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu C., mesiac marec 2015“, bolo podľa názoru súdu potrebné vykonať dokazovanie, ktoré správca dane v potrebnom rozsahu aj vykonal, a to vyžiadanim listinných dokladov, výsluchom štatutárnych zástupcov žalobcu, svedkov, resp. preverovaním ďalších spoločností, ktoré sa mali, resp. mohli na plnení poskytnutom žalobcovi podieľať.

48. Dňa 28. 03. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu ako svedok vypočutý Peter Vince, bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. Potvrdil, že vystavil správcovi dane predložené faktúry pre žalobcu, ale nespomenul si, kto viedol účtovníctvo spoločnosti a ani na to, ako došlo k nadviazaniu obchodnej spolupráce so žalobcom. V zmysle faktúr vystavených pre žalobcu správca dane požiadal svedka o predloženie dokladu oprávňujúceho v roku 2015 prevádzkovanie portálu C., na čo svedok reagoval tak, že si nespomína, či potreboval nejaké povolenie na prevádzkovanie spravodajského portálu, všetku dokumentáciu spoločnosti odovzdal nástupníckej spoločnosti. Tvrdil, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola v roku 2015 vlastníkom spravodajského portálu E.. Taktiež popísal proces realizácie predmetu

plnenia uvedeného na faktúrach ako „reklama – elektronický banner s odkazom“ s tým, že na realizácii sa podieľal osobne a na ďalšie osoby si nespomenul. Ďalej tvrdil, že všetky faktúry boli riadne zaúčtované, čo je možné overiť na základe kontrolných výkazov a daňových priznaní v systéme finančnej správy. Správcovi dane na pojednávaní ani dodatočne nepredložil žiadne relevantné doklady (okrem notárskej zápisnice č. N 239/2017, NZ 10839/2017, NCRIs 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, predmetom ktorej bola zmluva o zlúčení nástupníckej spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. so siedmimi zanikajúcimi spoločnosťami vrátane spoločnosti FLER spol. s r. o.), ktoré by preukazovali dôvodnosť fakturácie zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcu.

Ďalšie pojednávanie sa uskutočnilo dňa 19. 04. 2018 za účasti člena predstavenstva žalobcu A. K. J.. Predmetom pojednávania bolo overenie zobrazenia reklamných bannerov na úvodnej stránke portálu C. na CD nosičoch predložených k výkonu daňovej kontroly. Splnomocnený zástupca žalobcu I. G. L.) otvoril predložené CD, na ktorom našiel články uverejnené na portály netky.sk v auguste 2015, na ktorých sa nachádzala reklama spoločnosti žalobcu. Prítomný štatutárny zástupca žalobcu nemal vedomosť o tom, že by žalobca mal CD nosiče s vyobrazením reklamy spoločnosti na portály netky.sk za rok 2014. I. L. si vytvoril printscreen obrazovky z reklamy za august 2015.

Na pojednávaní dňa 09. 05. 2018 bol vypočutý štatutárny zástupca spoločnosti žalobcu (I. D. J. - predseda predstavenstva), ktorý uviedol, že si dal poradiť, aby išli do internetovej reklamy a konkrétne mu poradili tri firmy (topky, netky a tretiu si nepamätal). Spoločnosť topky mala vysokú cenu, preto sa rozhodol pre netky, ktoré mu boli poradené a reklama bola pre nich výhodná. Komunikácia prebiehala telefonicky, e-mailom a keď ústne, tak v spoločnosti. Neoveroval si, či jedná s oprávnenou osobou, ale pán B. bol u nich v spoločnosti a zaujala ho jeho „odhodlanosť, ambícia, záujem rozvíjať sa“.

Dňa 28. 06. 2018 bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu (Ing. Libor Kobyda) vypočutý ako svedok A. F. G., obchodný riaditeľ u žalobcu, podľa ktorého mu I. J. oznámil, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola vybratá na reklamnú spoluprácu. On vnímal túto spoločnosť ako netky.sk. Spoločnosti FLER spol. s r. o. poskytli podklady, na základe ktorých vedeli vytvoriť reklamy na rozličné odvetvia činnosti. Nevedel, s kým menovite komunikoval, ale dvaja páni prišli v priebehu spolupráce do spoločnosti a natočili video, ktoré bolo odsúhlasené. Reklamu na internete videl, spočiatku to aj kontroloval, ale keď videl, že to tam je, tak už tomu nevenoval takú pozornosť. Dôkazom pre neho bolo, že k došlej faktúre bol priložený sumárny doklad s článkami za určité obdobie, pri ktorých bola reklama.

Z uvedených výpovedí je zrejmé, že vypočuté osoby sa nevedeli konkrétne vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. (dodávateľ) a odberateľom (žalobca) v zmysle faktúry č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 31. 03. 2015. Potvrdenie spolupráce (ako to uvádza žalobca v žalobe a vo vyjadrení zo dňa 28. 04. 2021) a vystavenie faktúry konateľom deklarovaného dodávateľa Petrom Vincem ešte nepotvrďuje dôvodnosť fakturácie za mesiac marec 2015 a dodanie tam uvedenej služby/reklamy žalobcovi zo strany vyššie uvedeného dodávateľa. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany tohto dodávateľa nie je ani CD nosič, ktorý bol správcovi dane prezentovaný dňa 19. 04. 2018.

49. Podľa výpisu z obchodného registra bola spoločnosť FLER spol. s r. o. zrušená od 30. 03. 2017 a zanikla dňom 26. 04. 2017 (deň dobrovoľného výmazu z obchodného registra) v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Správca dane listom zo dňa 02. 02. 2018 vyzval túto spoločnosť ako právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o. na predloženie dokladov, ktoré sa týkajú tejto spoločnosti a jej obchodných vzťahov so spoločnosťou žalobcu, ale zásielka zaslaná spoločnosti na adresu zapísanú v obchodnom registri sa vrátila s poznámkou doručovateľa, že adresát je neznámy.

Konateľom spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. je D. H. s adresou pobytu v Českej republike a táto skutočnosť bola dôvodom toho, že správca dane prostredníctvom žalovaného požiadal českú finančnú správu o jeho vypočutie ako svedka a predloženie dokladov. Česká finančná správa oznámila, že D. H. neposkytne o firmách, v ktorých figuruje ako konateľ, žiadne informácie a ani doklady, ale pravidelne sa vyskytuje na Slovensku, kde je aj kontaktný. Na predvolanie k správcovi dane sa D. H. nedostavil, ale zaslal písomné vyjadrenie zo dňa 10. 12. 2018, v ktorom nevyhlásil spoluprácu spoločnosti FLER spol. s r. o. so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie (daňové priznanie, výsledovka a pod.). Nedostavil sa ani na opakované predvolanie. Z výpisu z obchodného registra na internete možno zistiť, že osoba s menom

D. H. bola, resp. je zapísaná v niekoľkých stovkách spoločností (500 spoločností), pričom dostupná aplikácia neumožňuje výpis viac ako 500 položiek.

Správca dane v predmetnej veci využil aj informačný systém finančnej správy a nahliadol do daňového spisu (vrátane daňových priznaní a kontrolných výkazov) spoločnosti GO4IT s .r. o. (ktorej právnym nástupcom bola spoločnosť WTB, s. r. o.), Moiled s. r. o., CEROME s. r. o. a Nenostar s. r. o. (ktorej právnym nástupcom bola spoločnosť MONEY & FLOW s. r. o.), o čom si dňa 22. 08. 2018 vyhotovil úradný záznam. Ďalší úradný záznam si vyhotovil dňa 12. 06. 2019 o nahliadnutí do spisu spoločnosti Nenostar s. r. o. Z týchto listín (kontrolných výkazov) vyvodil záver, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období marec 2015 uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty hlavne z faktúr od dodávateľa Moiled s. r. o. a tento si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa, t. j. spoločnosti CEROME s. r. o., ktorá zanikla a so správcom dane nespolupracuje, a to ani jej právny nástupca. Na využitie poznatkov z informačného systému finančnej správy odkazoval správcu dane i Peter Vince ako bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. r. o. a taktiež D. H. ako konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorá je právnym nástupcom spoločnosti FLER spol. s r. o. Zistenia z tohto informačného systému jednoznačne preukazujú, že vyššie uvedené spoločnosti v zdaňovacom období marec 2015 deklarovali obchodovanie prevažne, resp. výlučne len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca medzi týmito spoločnosťami, čo konštatoval aj správca dane vo svojom rozhodnutí. V tejto súvislosti nemožno nespomenúť, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola zrušená od 30. 03. 2017 a zanikla dňom 26. 04. 2017 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Spoločnosť Moiled s. r. o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 11. 01. 2014 a zrušená od 15. 12. 2015 a dňa 05. 03. 2016 bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou LesSem s. r. o., ktorá bola zrušená od 20. 07. 2017 a dňa 19. 08. 2017 bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra. Jej právnym nástupcom je od 19. 08. 2017 spoločnosť JKH PLUS s. r. o. Spoločnosť CEROME s. r. o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 22. 01. 2011, zrušená bola dňa 30. 10. 2017 a dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 09. 01. 2018 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou AKSIN Trade, s. r. o. Táto spoločnosť bola zrušená dňa 16. 09. 2019 a ex offo vymazaná z obchodného registra dňa 08. 10. 2019. Spoločnosť Nenostar s. r. o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 20. 02. 2014, zrušená bola dňa 24. 10. 2017 a dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 01. 03. 2018 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou MONEY & FLOW s. r. o., ktorá bola zapísaná do obchodného registra dňa 26. 11. 2016 a jej konateľom je od 22. 08. 2017 D. H..

Za zmienku stojí aj skutočnosť, že spoločníkom spoločnosti FLER spol. s r. o., SAMOS SLOVAKIA s. r. o., Moiled s. r. o., LesSem s. r. o., JKH PLUS s. r. o. je, resp. bola spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC. 196TH ST SW 201 7127 Lynnwood, Washington, 980 36 Spojené štáty americké a tieto zistenia uvádzal aj správca dane vo svojom rozhodnutí.

50. S poukazom na vyššie uvedené dôkazy, najmä výpoveď D. B., výpovede štatutárnych zástupcov žalobcu, resp. zamestnanca žalobcu, správca dane vyvodil záver, že tieto nepotvrdzujú dôvodnosť vystavenia faktúry zo strany deklarovaného dodávateľa (FLER spol. s r. o.) pod č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 pre žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorej bolo dodanie služby s označením „reklamný banner B7 300 x 200 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu C., mesiac marec 2015“. Samotná faktúra a ani samotné dodanie služieb fakturovaných predmetnou faktúrou nie sú sami o sebe dôkazom o tom, že fakturované služby boli žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, teda dodávateľom, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Výsledkom preverenia deklarovaného zdanieľného obchodu správcom dane bolo zistenie, že reálne dodanie fakturovaných služieb práve od deklarovaného dodávateľa uvedeného na predmetnej faktúre vystavenej od dodávateľa FLER spol. s r. o. nebolo vierohodne preukázané. Správca dane v predmetnej veci vykonal i ďalšie dokazovanie (zamerané aj na zisťovanie vlastníka, registrátora a držiteľa domény netky.sk, zisťovanie cenových relácií poskytnutej služby u iných poskytovateľov v kontrolovanom zdaňovacom období, preukazovanie existencie obchodného reťazca a pod.) a podrobne popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval aj žalovaný. Nie všetky skutočnosti, z ktorých správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzal a uvádzal v rozhodnutí, majú rovnakú preukaznú silu, pričom niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové a niektoré majú len podpornú funkciu. Podľa názoru správneho súdu je ale podstatné zistenie, že všetky zhromaždené podklady a dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného v predmetnej veci.

51. Základom rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného bolo zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období marec 2015, teda nebolo preukázané dodanie plnenia v zmysle faktúry zo dňa 31. 03. 2015. Žalobca v konaní nepreukázal, že plnenie (poskytnutie služieb) deklarované predmetnou faktúrou bolo reálne uskutočnené a poskytnuté práve spoločnosťou FLER spol. s r. o. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchod deklarovaný predmetnou faktúrou bol reálne uskutočnený tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytol ten dodávateľ, ktorý je uvedený na danej faktúre, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa, t. j. spoločnosti FLER spol. s r. o. v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 tohto zákona. Rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, je podľa názoru súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

52. Žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali, že služby fakturované faktúrou č. 3103201504 zo dňa 31. 03. 2015 boli žalobcovi dodané. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou FLER spol. s r. o., teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe uvedenej faktúry. Zistenia daňových orgánov, resp. ich konštatovanie v rozhodnutiach si podľa názoru správneho súdu neodporujú a ani nevykazujú znaky arbitrárnosti, ako to tvrdí žalobca v žalobe. Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre nebolo preukázané, ešte neznamená, že toto plnenie nemohlo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, ale nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly tohto dodávateľa vyhľadávať. Z § 49 ods. 1, 2 písm. a/, ako aj § 51 ods. 1 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže uplatniť odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom tejto dane. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo vychádzať nielen z formálnej stránky daňového dokladu (faktúry) predloženého žalobcom ako platiteľom tejto dane, ale aj zistiť, či tento doklad po materiálnej stránke je odrazom skutočností, ktoré deklaruje, teda aj to, či tam uvedené plnenie dodal tam uvedený dodávateľ. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie (službu) v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ju získal, pokiaľ skutkové zistenia správcu dane získané vykonaným dokazovaním nepreukazujú tvrdenie žalobcu o tom, že predmetné plnenie mu dodala ním uvádzaná spoločnosť. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Samotná faktúra je dokladom na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH iba vtedy, ak je nespochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je to deklarované vo faktúre, a to vo všetkých znakoch uskutočneného zdaniteľného plnenia, t. j. tak v právnej skutočnosti, ako aj objekte a subjekte.

K uvedenému správny súd, odkazujúc aj na právne vety rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/39/2017, ktorý je len jedným z rozhodnutí ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (túto skutočnosť správny súd v prejednávanej veci osobitne zdôrazňuje). V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt (žalobcu), a teda je jeho povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti.

53. Pokiaľ ide o rozloženie a prenesenie dôkazného bremena, ktoré žalobca namietal, správny súd zdôrazňuje, že v daňovom konaní platí zásada, podľa ktorej daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných

služieb (tovarov) od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. 03. 2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

54. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má teda v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri plnení, ktoré mu mala dodať spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľného plnenia (ktorú daňové orgány nespochybnili), ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci marec 2015 na základe ním predloženého dokladu (faktúry) správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka reklamy) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobcom predloženej faktúre, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania okrem tejto faktúry, resp. dokladov o jej úhrade, nebol správcovi dane predložený žiadny dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Predložený CD nosič, na základe ktorého daňové orgány uznali dodanie plnenia žalobcovi, nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ.

55. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie služieb (tovaru), na ktoré sa vzťahuje faktúra, a to dodávateľom na nej uvedeným. Súdny dvor EÚ už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-285/11, C-642/11, C-610/19).

56. Správny súd ďalej k veci poznamenáva, že žalobca nevyňal dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera, s ktorým začal obchodovať už v apríli 2014 po pomerne krátkej dobe jeho existencie (od 26. 11. 2013, kedy bol zapísaný do obchodného registra) a pôsobenia na trhu. Žalobca preukazoval reálne dodanie služby v mesiaci marec 2015 faktúrou a CD nosičom, iné doklady správcovi dane nepredložil. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že doklad o úhrade faktúry nie je dôkazom o dodaní fakturovaného plnenia. Podľa predloženej faktúry žalobca spolupracoval so spoločnosťou FLER spol. s r. o. a nie s jej právnym nástupcom, t. j. spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Správca dane preveroval reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu aj u právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o. Vzhľadom na jeho nekontaktnosť si správca dane predvolal ako svedka bývalého konateľa zaniknutej spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorého vyzval na predloženie potrebných listín. Bývalý konateľ Peter Vince tvrdil, že zdaniteľný obchod prebehol, no nepredložil o tom žiadne dôkazy tvrdiac, že ich odovzdal pri zlúčení spoločnosti so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Menovaný podľa názoru súdu nevedel poskytnúť konkrétne informácie o deklarovanom obchode so žalobcom a jeho predmete, ktoré by ako bývalý konateľ dodávateľa mal mať. Rovnako sa nevedeli vyjadriť ani štatutárni zástupcovia žalobcu a ani zamestnanec spoločnosti žalobcu, ktorý bol vypočutý ako svedok. Skutočnosť, že tvrdenia zástupcov žalobcu a svedka D. B. nebolo možné overiť v účtovnej evidencii spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. ako právneho nástupcu deklarovaného dodávateľa žalobcu, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány preverujú len správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, príp. uplatnených nárokov na odpočítanie dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože toto je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatňuje.

57. V kontexte vyššie uvedených skutočností sa správny súd stotožnil so záverom žalovaného, že v danom prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre, a preto mu ani nemôže byť uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetnej faktúry uznané ako oprávnené.

58. Správny súdny poriadok upravuje v ustanovení § 140 SSP inštitút skráteného odôvodnenia rozsudku, zmyslom ktorého je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať stále tie isté dôvody rozhodnutia. Ustanovenie § 140 SSP umožňuje správne mu súdu vo veci toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, obmedziť sa v rozsudku len na poukázanie na totožný rozsudok, ktorého dôvody môže (no nemusí) stručne zopakovať.

59. Správne mu súdu je z rozhodovacej činnosti známe, že vo veci toho istého žalobcu a totožného predmetu konania (vo význame totožného skutkového a právneho základu rozhodujúceho pre posúdenie veci), správny súd už rozhodol, a to v konaní pod sp. zn. 11S/74/2020 rozsudkom z 26. januára 2022 a v konaní pod sp. zn. 15S/30/2020 rozsudkom z 14. júna 2022. Z predmetných rozsudkov vyplýva, že žalobca v správnej žalobe uviedol rovnaké žalobné dôvody s tými, ktoré uviedol v správnej žalobe aj v tejto prejednávanej veci (sp. zn. 15S/31/2020). K totožnosti predmetu konania správny súd ďalej uvádza, že v tejto prejednávanej veci, ako aj vo veciach vedených pod sp. zn. 11S/74/2020 a 15S/30/2020, boli predmetom prieskumu rozhodnutia žalovaného vydané vo vyrubovacom konaní za rôzne mesačné zdaňovacie obdobia roku 2015 (vo veci pod sp. zn. 11S/74/2020 za zdaňovacie obdobie apríl 2015, vo veci pod sp. zn. 15S/30/2020 za zdaňovacie obdobie február 2015 a v tejto prejednávanej veci za zdaňovacie obdobie marec 2015), ktorými boli žalobcovi vyrubené rozdiely na totožnej dani, a to dani z pridanej hodnoty. Žalobca svoje vyjadrenia formuloval totožne vo vzťahu k všetkým v danom čase kontrolovaným zdaňovacím obdobiam, čo bolo spôsobené aj tým, že správca dane vykonával voči nemu totožné procesné úkony. Skutkový základ a predovšetkým skutkové závery uvedené v napadnutom rozhodnutí žalovaného sú totožné s tými, ktoré boli dané aj v konaniach pod sp. zn. 11S/74/2020 a 15S/30/2020, pričom vychádzali z rovnakého právneho posúdenia skutkových záverov zistených počas daňovej kontroly a následne vykonaného vyrubovacieho konania. Správny súd sa preto v prejednávanej veci podľa § 140 SSP v odôvodnení tohto rozsudku obmedzil len na poukázanie na obsah totožných rozsudkov správneho súdu v konaniach pod sp. zn. 11S/74/2020 z 26. januára 2022 a 15S/30/2020 z 14. júna 2022, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje, a ktorých závery sú podporené aj novším rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 z 9. decembra 2021.

60. Z vyššie uvedených dôvodov preto správny súd podanú žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

61. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na § 168 SSP, nakoľko žalovanému v súvislosti s predmetným konaním žiadne trovy nevznikli.

62. Rozhodnutie správneho súdu bolo prijaté v pomere hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (§ 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť označenie

napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.