

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 75S/43/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200283
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2022:6021200283.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Novotnej a JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej, v právnej veci žalobcu: SCHNEIDER CLEANING, s.r.o., so sídlom Južná trieda 1574/44, 040 01 Košice, IČO: 44 030 592, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100699013/2021 zo dňa 27. apríla 2021, č. 100699695/2021 zo dňa 27. apríla 2021, č. 100699911/2021 zo dňa 27. apríla 2021, č. 100699288/2021 zo dňa 27. apríla 2021 a č. 100699476/2021 zo dňa 27. apríla 2021, takto

rozhodol:

- I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. apríla 2021 z a m i e t a. č. 100699013/2021
- II. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. apríla 2021 z a m i e t a. č. 100699695/2021
- III. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. apríla 2021 z a m i e t a. č. 100699911/2021
- IV. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. apríla 2021 z a m i e t a. č. 100699288/2021
- V. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. apríla 2021 z a m i e t a. č. 100699476/2021
- VI. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu v zmysle § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014. Daňová kontrola začala dňa 21.06.2016. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 101093689/2017 zo dňa 26.05.2017, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam bol žalobcovi doručený dňa 05.06.2017. Žalobca

sa k protokolu vyjadril dňa 18.07.2017, následne dňa 24.07.2017 požiadal o vykonanie dokazovania, vypočutie svedkov.

2. Dňa 23.01.2018 správca dane vykonal ústne pojednávanie vo veci oboznámenia s priebehom a výsledkami dokazovania, ktoré bolo vykonané na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100208555/2018. Žalobca sa k oboznámeným skutočnostiam vyjadril podaním zo dňa 12.02.2018. Na ústnom pojednávaní dňa 12.12.2018 mali byť prerokované pripomienky a dôkazy k protokolu, k čomu nedošlo, o čom bola spísaná Zápisnica č. 102569200/2018, ku ktorej sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 10.01.2019. Dňa 24.04.2019 sa uskutočnilo ústne pojednávanie (Zápisnica č. 100953344/2019), ku ktorému žalobca predložil správcovi dane dňa 21.06.2019 vyjadrenie k zápisnici. Za zdaňovacie obdobia január 2014, február 2014, apríl 2014 a máj 2014 boli dňa 06.05.2019 vydané rozhodnutia podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku (pozn. súdu: nie sú predmetom súdneho konania). Na základe žiadosti žalobcu bolo vyrubovacie konanie prerušené od 23.05.2020 do 30.09.2020 v súlade s ustanovením § 8 zákona č. 67/2020 Z. z. Následne dňa 15.12.2020 správca dane vo vyrubovacom konaní ústne prejednal so žalobcom pripomienky k protokolu, priebeh a výsledky dokazovania z daňovej kontroly, správca dane konštatoval dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania za ukončené so záverom, že vykonané dokazovanie nepreukázalo opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane u žalobcu, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101986230/2020 zo dňa 15.12.2020.

Prvostupňové administratívne rozhodnutia

3. Správca dane rozhodnutím č. 102014572/2020 zo dňa 21.12.2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 13 248,16 Eur na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „Zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2014.

4. Správca dane rozhodnutím č. 102014742/2020 zo dňa 21.12.2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 358,32 Eur na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie september 2014.

5. Správca dane rozhodnutím č. 102015971/2020 zo dňa 21.12.2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 002,32 Eur na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie október 2014.

6. Správca dane rozhodnutím č. 102016451/2020 zo dňa 21.12.2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 195,40 Eur na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie november 2014.

7. Správca dane rozhodnutím č. 102016923/2020 zo dňa 21.12.2020 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 18 158,32 Eur na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie december 2014.

8. V odôvodnení rozhodnutí správca dane konštatoval, že žalobca si v zdaňovacom období august 2014, september 2014, október 2014, november 2014 a december 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o., so sídlom Bosákova 4, Bratislava, IČO: 35 801 689 (ďalej len „ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o.“) za prepravy pracovníkov na pracoviská a z dodávateľských faktúr od dodávateľa BRASTRECH, s.r.o. so sídlom Volgogradská 13, 080 01 Prešov, IČO: 46 008 594 (ďalej len „BRASTRECH, s.r.o.“) za prevedené personálne služby - nábor zamestnancov, pričom v jednotlivých zdaňovacích obdobiach si uplatnil odpočítanie dane nasledovne:

9. V zdaňovacom období august 2014 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr:

- faktúra č. 100/2014, (int. č. DF 2014022) vyhotovená dodávateľom ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o., dátum vzniku daňovej povinnosti august 2014, dátum vyhotovenia faktúry 11.08.2014, za prepravy, ktoré sa uskutočnili v mesiaci august 2014 na trase: Bratislava - Volkswagen - Stará brána - Lozorno a späť v celkovej výške 489,60 Eur, z toho základ dane 408,00 Eur a DPH 20% 81,60 Eur;

- faktúra č. FV 20140832, (int. č. DF 2014025) vyhotovená dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., dátum dodania 31.08.2014, predmetom ktorej sú prevedené personálne služby - nábor zamestnancov za mesiac august 2014 podľa zmluvy v celkovej výške 79 440,00 Eur, z toho základ dane 66 200,00 Eur a DPH 20% 13 240,00 Eur.

10. V zdaňovacom období september 2014 si žalobca uplatnil právo na odpočítane dane z dodávateľských faktúr:

- faktúra č. 107/2014, (int. č. DF 2014026) vyhotovenej dodávateľom ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o., dátum vzniku daňovej povinnosti september 2014, dátum vyhotovenia faktúry 03.09.2014, za prepravy, ktoré sa uskutočnili v mesiaci september 2014 na trase: Bratislava - Volkswagen - Stará brána - Lozorno a späť v celkovej výške 499,20 Eur, z toho základ dane 416 Eur a DPH 20% 83,20 Eur,

- faktúra č. FV 20140923 (int. č. DF 2014029) vyhotovená dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., dátum dodania 17.09.2014, predmetom ktorej sú prevedené personálne služby - nábor zamestnancov za mesiac september 2014 podľa zmluvy v celkovej výške 74 100 Eur, z toho základ dane 61 750,00 Eur a DPH 20% 12 350 Eur.

11. V zdaňovacom období október 2014 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr:

- faktúra č. 119/2014 (int. č. DF 2014026), vyhotovená dodávateľom ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o., dátum vyhotovenia faktúry 03.10.2014, faktúra vystavená za prepravy, ktoré sa uskutočnili v mesiaci október 2014 na trase: Bratislava - Volkswagen - Stará brána - Lozorno a späť v celkovej výške 499,20 Eur z toho základ dane 416 Eur a DPH 20% 83,20 Eur,

- faktúra č. FV 20141039 (int. č. DF 2014033), vyhotovená dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., dátum dodania 30.10.2014, predmetom ktorej sú personálne služby - nábor zamestnancov za október 2014 v celkovej výške 83 964, 00 Eur, z toho základ dane 69 970,00 Eur a DPH 20% 13 994,00 Eur.

12. V zdaňovacom období november 2014 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr:

- faktúra č. 138 (int. č. DF 2014034), vyhotovená dodávateľom ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o., dátum vyhotovenia faktúry 03.10.2014, za prepravy, ktoré sa uskutočnili v mesiaci november 2014 na trase: Bratislava - Volkswagen - Stará brána - Lozorno a späť v celkovej výške 624,00 Eur, z toho základ dane 520 Eur a DPH 20% 104,00 Eur,

- faktúra č. FV 20141136 (int. č. DF 2014038), vyhotovená dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., dátum dodania 30.11.2014, predmetom ktorej sú personálne služby - nábor zamestnancov za november 2014 v celkovej výške 85 110,00 Eur, z toho základ dane 70 925,00 Eur a DPH 20% 14 185,00 Eur.

13. V zdaňovacom období december 2014 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr:

- faktúra č. 145/2014 (int. č. DF 2014039) vyhotovená dodávateľom ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o., dátum vzniku daňovej povinnosti 2014, dátum vyhotovenia faktúry 02.12.2014 za prepravy, ktoré sa uskutočnili v mesiaci december 2014 na trase: Bratislava - Volkswagen - Stará brána - Lozorno a späť v celkovej výške 499,20 Eur, z toho základ dane 416 Eur a DPH 20% 83,20 Eur,

- faktúra č. FV 20141236 (int. č. DF 2014043) vyhotovená dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., dátum dodania 30.12.2014, predmetom ktorej sú personálne služby - nábor zamestnancov, prieskum trhu práce za mesiac december 2014 podľa zmluvy v celkovej výške 108 900,00 Eur, z toho základ dane 90 750,00 Eur a DPH 20% 18 150,00 Eur.

14. Správca dane svoje rozhodnutia týkajúce sa zdaňovacích období august 2014, september 2014, október 2014, november 2014 a december 2014 ohľadom dodávateľa ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o. odôvodnil zhodne tým, že v prípade spoločnosti SCHNEIDER CLEANING, s.r.o. a fyzickej osoby podnikateľa H. Y. - Y. O. sa jedná o dva samostatné podnikateľské subjekty, pričom žalobca mohol odpočítať daň z prijatých zdaniteľných plnení, ktoré následne použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Keďže žalobca zabezpečoval vykonávanie pracovných činností v areáli Volkswagen Slovakia, a.s., so sídlom J. Jonáša 1, Bratislava - Devínska Nová Ves a daňový subjekt H. Y. - Y. O. v objektoch priemyselného parku Lozorno je zrejmé, že preprava dodávateľom bola vykonaná pre dva samostatné podnikateľské subjekty a žalobca mal rozlíšiť, akú časť prepravy použil na svoje dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Po opakovanej výzve žalobca určil pomer vykonanej prepravy podľa tržieb v prospech žalobcu v rozsahu 90% a pre fyzickú osobu H. Y. - Y. O. v rozsahu 10%, čo správca dane

akceptoval. Poukazom na porušenie ustanovenia § 49 ods. 5 tretej vety zákona č. 222/2004 Z. z. správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z prijatej služby prepravy zamestnancov v rozsahu 10% zo sumy DPH fakturovanej, t. j. za august 2014 neuznal odpočítanie DPH v sume 8,16 Eur, za september v sume 8,32 Eur, za október 2014 v sume 8,32 Eur, za november 2014 v sume 10,40 Eur a za december 2014 v sume 8,32 Eur.

15. Z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane vyplýva, že nepriznal žalobcovi uplatnené odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. v celom rozsahu, pretože žalobca nepreukázal reálnosť zdaniteľných obchodov týmto dodávateľom. Nepreukázal, že mu boli predmetné fakturované služby dodané a že mu boli dodané práve dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. Žalobca nepredložil dôkazy, na základe akých podkladov boli fakturované sumy, podrobné súpisy s uvedením menoslovu pracovníkov, ktorých sprostredkoval dodávateľ BRASTRECH, s.r.o., s ich identifikáciou, počet odpracovaných hodín, hodinovej sadzby a pod. Uviedol, že žalobca ako mandant uzatvoril s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. ako mandatárom Mandátnu zmluvu zo dňa 31.08.2014, v ktorej sa mandatár zaviazal aktívne vyhľadávať záujemcov o prácu v oblasti čistiacich a upratovacích služieb a maliarskych, natieračských a sklenárskych prác, aktívne vyhľadávať a sprostredkovať mandantovi tretie osoby majúce záujem o využívanie čistiacich a upratovacích služieb, ako aj maliarskych, natieračských a sklenárskych prác, viesť rokovania za účelom prípravy zmluvy s tretími osobami majúcejmi záujem o využívanie predmetných prác, vykonávať aj ďalšie činnosti určené a dohodnuté s mandantom, poskytovať podnikateľské poradenstvo v rozsahu voľných živností za účelom efektívneho uskutočňovania činností vykonávaných mandantom a zúčastňovať sa na poradách organizovaných mandantom. Mandátna zmluva bola uzatvorená v zmysle § 566 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka. Za činnosť prislúchala mandatárovi odmena, konečná výška mala byť konzultovaná pri osobných rokovaníach na základe vykonaných, vopred odsúhlasených prác na stretnutiach konaných jedenkrát týždenne, lehota plnenia zmluvy bola od 01.09.2014 na dobu neurčitú.

16. Dokazovaním správcu dane nebolo preukázané, že dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. a subdodávateľa PreShov H+R, s.r.o., MPV Consult, s.r.o. a VAKPO, s.r.o. daňového subjektu SCHNEIDER CLEANING, s.r.o. dodali predmetné služby pre daňový subjekt. Ani výpovede J. A. (splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o.) a H. R. (splnomocnený zástupca spoločnosti PreShov H+R, s.r.o.) neposkytli overiteľné údaje - mená sprostredkovaných pracovníkov s ich identifikáciou použité pri náборе, podmienky, sadzby použité pri výpočte odmeny a podobne, ktoré by preukazovali uskutočnenie služieb v zmysle zmlúv, teda svedecké výpovede neprispeli k prevereniu uskutočnenia zdaniteľných obchodov. H. X., konateľ spoločnosti MPV Consult, s.r.o., ktorá mala byť dodávateľom služieb súvisiacich s náborom zamestnancov pre spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. sa vyjadril, že si nie je vedomý toho, že je konateľom spoločnosti MPV Consult, s.r.o. a že za spoločnosť MPV Consult, s.r.o. nevykonával žiadnu činnosť. Výpovede poskytli len nepreukázané odpovede, ktoré nemohli účinne nahradiť absentujúce listinné dôkazy. Absentovali v nich konkrétne skutkové tvrdenia. Síce uviedli, že dodali personálne služby súvisiace s náborom zamestnancov, ale vo svojich výpovediach uvádzali najmä to, že zabezpečovali distribúciu letákov do poštových schránok a vylepovanie letákov a prieskum trhu s cieľom zistiť záujem o prácu v spoločnosti Volkswagen formou dotazníkov po celom Slovensku. Ani jeden z vypočúvaných neuviedol, že by vodil na bránu areálu Volkswagen ľudí, ktorých by sami zabezpečili, čo je v rozpore s výpoveďou svedka N. X., ktorý vypovedal, že zástupca spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. vodil ľudí na vrátnicu pred začatím zmeny. Zoznamy zamestnancov nemajú žiadnu vypovedaciu schopnosť, keďže sú urobené spôsobom, že je v nich uvedené len meno a priezvisko bez bližších identifikačných znakov. Väčšina mien v podkladoch sa opakuje vo viacerých mesiacoch, teda odmena za sprostredkovanie toho istého pracovníka by mala byť zaplatená niekoľko krát v roku 2014. Niektorí pracovníci uvedení v zoznamoch boli zamestnaní už pred augustom 2014.

17. V každom z rozhodnutí správca dane uviedol, že existencia faktúr, zmlúv a skutočnosť, že doklad vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH, nie sú ešte dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa reálne uskutočnilo dodanie služby. Uviedol, že žalobca nepostupoval s určitou dávkou obozretnosti tak, aby mohol následne predložiť správcovi dane také dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie fakturovaných služieb. Vybral si za obchodného partnera spoločnosť, ktorá mala robiť nábor zamestnancov, ale podľa zistení správcu dane zabezpečovala iba distribúciu letákov do poštových schránok, vylepovanie letákov, v ktorých bol kontakt priamo na žalobcu a distribúciu dotazníkov, t. j. dodávateľ, resp. subdodávateľa nemali vedomosť o tom, koľko ľudí sa im podarilo sprostredkovať. Túto informáciu im dal priamo žalobca,

ktorý však ani sám nepreukázal relevantnými dôkazmi, že došlo k naplneniu predmetu mandátnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o.

18. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca odvolanie.

Druhostupňové administratívne rozhodnutia

19. Žalovaný rozhodnutím č. 100699013/2021 zo dňa 27.04.2021 rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102014572/2020 zo dňa 21.12.2020, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 13 248,16 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2014, potvrdil.

20. Žalovaný rozhodnutím č. 100699288/2021 zo dňa 27.04.2021 rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, č. 102014742/2020 zo dňa 21.12.2020, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 358,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2014, potvrdil.

21. Žalovaný rozhodnutím č. 100699476/2021 zo dňa 27.04.2021 rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102015971/2020 zo dňa 21.12.2020, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 002,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014, potvrdil.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 100699695/2021 zo dňa 27.04.2021 rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102016451/2020 zo dňa 21.12.2020, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 195,40 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014, potvrdil.

23. Žalovaný rozhodnutím č. 100699911/2021 zo dňa 27.04.2021 rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102016923/2020 zo dňa 21.12.2020, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 18 158,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014, potvrdil.

24. V odôvodnení jednotlivých rozhodnutí žalovaný k zisteniam a záverom správcu dane a k odvolaniu žalobcu zhodne konštatoval, že po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozhodnutiu správcu dane, po preskúmaní napadnutého rozhodnutia správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchyľil od relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozhodnutia. Posúdenie vecí správcom dane považoval za správne. Poznámene, že napriek tomu, že odvolateľ uviedol, že rozhodnutie správcu dane napadol v celom rozsahu, poukázal len na faktúru od dodávateľa BRASTRECH, s.r.o., a nie aj faktúru od dodávateľa ISTRÁ dopravná spoločnosť, s.r.o.

25. Odvolacie námietky žalovaný nepovažoval za relevantné. Uviedol, že správca dane sa zamerá okrem iných skutočností aj na podmienku možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH, podľa ktorého 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. Zdôraznil, že reálne dodanie tovarov alebo služieb, na základe ktorých vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe, vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenie faktúry), ale je nevyhnutné preukázať aj vecné naplnenie. Aj podľa žalovaného žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by preukázali, že ním deklarované skutočnosti sú v súlade so skutkovým stavom veci, t. j. nepreukázal, že fakturované plnenia boli uskutočnené, a to, že boli uskutočnené platiteľom uvedeným na faktúre. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré nepreukázalo, že predmetné fakturované služby, teda personálne služby - nábor zamestnancov boli daňovému subjektu SCHNEIDER CLEANING, s.r.o. dodané a že boli dodané dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. a subdodávateľmi PreShov H+R, s.r.o., MPV Consult, s.r.o. a VAKPO, s.r.o.

26. Žalovaný poukázal na závery vykonaného dokazovania, keď zo svedeckej výpovede J.P. (splnomocnenej zástupkyne dodávateľa BRASTRECH, s.r.o.), z ktorej bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 104248335/2016 zo dňa 08.11.2016 vyplýva, že spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. vyhotovila faktúry pre odberateľa SCHNEIDER CLEANING, s.r.o., že spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. uzatvorila s touto spoločnosťou mandátnu zmluvu zo dňa 31.08.2014, avšak nevedela uviesť

mená osôb, ktoré mali služby poskytnúť, nespomenula si na základe akých podkladov bol nábor zamestnancov robený, kto jej odovzdal podklady a komu ich vydala, nespomenula si na miesto a región, kde bol nábor vykonávaný; vyjadrila sa, že spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. nerobila pohovory, len nábor zamestnancov; nespomenula si presne, ale zdalo sa jej, že výstupom z poskytnutej služby boli vypracované dotazníky, ktoré sa odovzdávali spoločnosti SCHNEIDER CLEANING, s.r.o.; vyplnené dotazníky odovzdala na vrátnici v spoločnosti SCHNEIDER SCLEANING, s.r.o. Na základe svedeckej výpovede J.P. bolo doručené správcovi dane písomné vyjadrenie k ústnemu pojednávaniu zo dňa 08.11.2016 a prílohy - podklady k fakturácii, prehľad za mesiace august - december 2014, podľa úradného záznamu zo dňa 14.11.2016. Svedkyňa J.P. uviedla, že služby boli spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. poskytnuté subdodávateľsky cez dodávateľa PreShov H+R, s.r.o., že spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. nemala také kapacity zamestnancov, jednalo sa o vyhľadávanie a nábor nekvalifikovaných pracovníkov na sezónne - víkendové čistiace práce v Bratislave a okolí, keď vyhľadávanie pracovníkov spočívalo hlavne v distribúcii letákov do poštových schránok, ich lepenie na verejných miestach, po ubytovniach a vrátniciach iných podnikov; v inzercii boli uvedené telefónne čísla priamo na spoločnosť SCHNEIDER CLEANING, s.r.o. Výstupom poskytnutých služieb bol zoznam uchádzačov, krátený o nezamestnaných pracovníkov a zoznam pracovníkov prijatých do pracovného pomeru, podklady z poskytnutých služieb spracovával pán Y.; uviedla, že zoznamy zamestnancov sa vyrábali, vlastní ich pravdepodobne pán Y..

27. Žalovaný sa bližšie vyjadril aj k svedeckej výpovedi H. R. (splnomocnený zástupca subdodávateľa PreShov H+R, s.r.o.), z ktorej bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100049328/2017 zo dňa 11.01.2017 a z ktorej vyplýva, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. vystavila faktúry pre BRASTRECH, s.r.o. Pri uzatváraní obchodov ohľadom služieb, rokoval s pani A., išlo o roznášanie a lepenie letákov s ponukou práce na upratovacie a čistiace práce pre Volkswagen v Bratislave, tiež o prieskum trhu. Dotazníky roznášali ľudia poverení pánom R. po celom Slovensku, personálne poradenstvo robil pán R. osobne, pričom letáky niekedy aj roznášal, ale väčšinou ich roznášali študenti, ktorých zoznam nemá, platené im bolo v hotovosti bez potvrdenia a svedok sa nevedel vyjadriť, kto vytvoril dotazníky, on ich dostal od pani A.. Uviedol, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. nemala vlastných zamestnancov, odmena za uvedené služby bola fakturovaná na základe podkladov - predloženého menného zoznamu, ktorý mu dal pán Y.. Žalovaný ďalej uviedol, že z vyjadrenia konateľky spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. X. N. vyplynulo, že od vzniku spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. až do 30.04.2014 spoločnosť vykonávala reštauračnú a obchodnú činnosť. Splnomocnila H. R. na zastupovanie, ktorému dala generálnu plnú moc s tým, že mal dokončiť všetky potrebné úkony k prevodu spoločnosti. Nemala žiadne informácie o tom, čo pán R. robil na základe udelenej generálnej plnej moci. S menovaným sa snažila niekoľkokrát bezúspešne telefonicky aj e-mailom spojiť, aby zistila ako dopadol prevod spoločnosti. Nemala informáciu o tom, že by spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. vykonávala nejakú činnosť počas jej neprítomnosti na Slovensku. Žalovaný sa vyjadril aj k svedeckej výpovedi H.. J. R., bývalého konateľa spoločnosti MPV Concult, s.r.o., ktorý uviedol, že za spoločnosť konal asi do konca augusta 2014. Spoločnosť vykonávala obchodnú činnosť rôzneho sprostredkovania obchodu a služieb, v roku 2014 uskutočnila asi len jeden obchod a spoločnosť nemala zamestnancov. Za tretí štvrťrok 2014 podal daňové priznanie už nový konateľ pán X., pričom nevedel si spomenúť, kto bol hlavným odberateľom a dodávateľom spoločnosti MPV Concult, s.r.o. v roku 2014. On nevystavoval žiadne faktúry pre spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. bol oslovený pánom R., či by nezabezpečil nejaké služby pre spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. v období august, september 2014, ale nakoľko v tom období predával firmu, tak pre túto spoločnosť neurobil nič a odkázal ho na nového konateľa. Firmu predal pánovi X. prostredníctvom známeho pána R.. Zo svedeckej výpovede H. X. (konateľ spoločnosti MPV Concult, s.r.o.) vyplynulo, že menovaný ani nevedel, že je konateľom tejto spoločnosti, za uvedenú spoločnosť nikdy nič nerobil, nevedel sa vyjadriť akú ekonomickú činnosť spoločnosť vykonávala, kto viedol účtovníctvo, nevedel uviesť dodávateľov ani odberateľov spoločnosti, nevedel, či vystavila spoločnosť MPV Concult, s.r.o. faktúry pre spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. v roku 2014. Zo svedeckej výpovede Z. Z. J., konateľa spoločnosti MPV Concult, s.r.o. vyplynulo, že za túto spoločnosť boli v čase od 17.04.2013 do 25.09.2014 oprávnení konať obidvaja konatelia, teda on a H.. J. R.. Nevedel sa vyjadriť akú ekonomickú činnosť vykonávala spoločnosť MPV Concult, s.r.o., asi nemala zamestnancov a za túto spoločnosť nevystavil on žiadnu faktúru. Rovnako nevedel uviesť, kto viedol účtovníctvo, kto podával daňové priznania, či boli vystavené nejaké faktúry pre spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. Žalovaný uzavrel, že žiadna zo svedeckých výpovedí neposkytla overiteľné údaje ako napr. zoznam sprostredkovaných pracovníkov s identifikáciou, telefónne čísla použité pri náboře, presné podmienky, sadzby použité pri výpočte odmeny a pod., ktoré by preukazovali uskutočnenie služieb v zmysle zmlúv, čím svedecké výpovede neprispeli

k prevereniu uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Zo svedeckých výpovedí správca dane získal len nepreukázané odpovede, ktoré nemohli účinne nahradiť absentujúce listinné dôkazy. Poukázal na rozpor vo výpovediach svedkov J.P. a H. R. s výpoveďou N. X., ktorý v rozpore s tým, čo uvádzali títo svedkovia tvrdil, že zástupca spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. vodil ľudí na vrátnicu pred začatím zmeny. Rovnako ako správca dane tiež konštatoval, že predložené podklady k fakturácii - zoznamy zamestnancov nemajú žiadnu vypovedaciu schopnosť, keďže sú bez bližších identifikačných znakov pri uvedených menách pracovníkov, navyše v niektorých prípadoch sa mená opakujú a uvádzané sú mená aj takých pracovníkov, ktorí boli už zamestnancami. Aj podľa žalovaného žalobca nepreukázal, že došlo k naplneniu predmetu mandátnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o.

28. Odvolacie námietky označil žalovaný za všeobecné, ak nebolo v nich špecifikované, aké kroky správca dane nevykonával, na aké výsledky dokazovania správca dane neprihliadol, a prečo má odvolateľ za to, že výsledky dokazovania nie je podľa jeho názoru možné považovať za preukázané a majúce oporu v zákone. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že správca dane pri hodnotení dôkazov postupoval v zmysle § 3 v nadväznosti na § 24 Daňového poriadku, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Uviedol, že je to daňový subjekt SCHNEIDER CLEANING s.r.o., ktorý, ak si uplatnil nárok odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak, ako to deklarujú ním predložené faktúry. V zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňovníka, ktorý má povinnosť preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva, čo vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/122/2009. Ťažisko dôkazného bremena je teda na daňovom subjekte. Keďže správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z týchto dokladov, ktoré predložil kontrolovaný daňový subjekt, ale sám vykonával k tomuto účelu rozsiahle dokazovanie.

29. Žalovaný poznamenal, že v odvolaní sa nešpecifikuje, aké dôkazy správca dane nevyhodnotil vo vzájomných súvislostiach, prípadne na aké dôkazy neprihliadol. Rovnako odvolateľ ani nezodôvodňuje, prečo má za to, že je povinnosťou správcu dane v danom prípade preukázať zneužitie práva. V súvislosti s rozsudkami Súdneho dvora EÚ, na ktoré poukázal žalobca v odvolaní (v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 FulcrumElektronics a C-484/03 BondHouse) žalovaný uviedol, že predmetom dokazovania správcu dane súvisiaceho s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom. Správca dane svoje závery založil na skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH tým, že nepreukázal svoje tvrdenia týkajúce sa fakturovaných služieb, keď nepreukázal reálne uskutočnenie týchto plnení a ich dodanie dodávateľom uvedeným na faktúre.

30. Rovnako aj odvolaciu námietku, že správca dane neprihliadol na skutočnosti v prospech daňového subjektu vyhodnotil žalovaný ako všeobecnú a nekonkrétnu, ak v odvolaní nešpecifikoval žiadnym spôsobom, na základe akých skutočností má za to, že nebolo prihliadané na skutočnosti v jeho prospech. Taktiež neuznal odvolaciu námietku, že správca dane neuviedol, akými úvahami sa spravoval pri hodnotení dôkazov a konštatoval, že správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovateľnými faktúrami, pričom sa dôsledne pridržal zásady objektívnej pravdy, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, ktoré následne podrobne a vo vzájomnej súvislosti v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil. Žalobca bol počas ústneho pojednávania 23.03.2017 vyzvaný v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku na preukázanie skutočností týkajúcich sa faktúr vyhotovených dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., pričom správca dane akceptoval navrhnutú lehotu 30 dní, aby žalobca predložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by odstránili pochybnosti vyjadrené v predmetnej zápisnici. Podľa žalovaného žalobca svoje tvrdenia o reálnosti uskutočnenia fakturovaného plnenia nepreukázal, predložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by mohol správca dane následne objektívne preveriť. Jednotlivé dôkazy boli vyhodnotené podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, pričom sa prihliadlo aj na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania v zmysle § 3 Daňového poriadku. Na základe zisteného skutkového stavu správca dane žalobcovi nárok na odpočítanie dane nepriznal. Správca dane poskytol daňovému subjektu dostatočný priestor na preukázanie skutočností, ktoré mali vplyv na správne určenie dane uvedenej ním v daňovom priznaní na jednotlivé zdaňovacie obdobia. Umožnil mu vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcim sa daňovej kontroly a predkladať doklady a dôkazy

preukazujúce jeho tvrdenia, umožnil mu aj dokazovanie ním uvádzaných skutočností. Správca dane vydal napadnuté rozhodnutia v súlade s ustanoveniami § 63 Daňového poriadku. Preto odvolacie námietky, čo do nepreskúmateľnosti rozhodnutí správcu dane pre ich neúplnosť vyhodnotil žalovaný ako všeobecné, v ktorých sa len konštatuje, že postup správcu dane je v rozpore so zákonom, ale neuvádza žiadne konkrétne overiteľné argumenty slúžiace na podporu takéhoto tvrdenia. Ani v podaných odvolaniach neboli predložené také dôkazy, ktoré by preukazovali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole zistený a vo vyrubovacom konaní vyhodnotený.

31. K poukazovaniu odvolateľa na judikatúru ESD týkajúcu sa preukazovania podvodného konania vo vzťahu k DPH (napr. rozsudky C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Peter Dávid zo dňa 21.06.2012; rozsudky C-439/04 Kittel, C-354/03 Optigen LTD; rozsudok C-277/14 PPUH Stehcamp sp. j. zo dňa 22.10.2015 a iné) konštatoval, že správca dane svoje závery založil na tom, že kontrolovaný daňový subjekt porušil § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH a predmetom dokazovania nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá spoločnosť mala byť zaťažená daňovým podvodom vo vzťahu k DPH, resp. o vedomosti daňového subjektu o zúčastňovaní sa na karuselovom podvode, preto je poukazovanie na rozsudky Súdneho dvora EÚ nedôvodné. Tieto rozsudky ESD pojednávajú o preukazovaní účasti daňového subjektu na pleniach spojených s daňovými podvodmi na DPH, pričom táto skutočnosť nebola žalobcovi preukazovaná.

Žaloby, žalobné body

32. V zákonom stanovenej lehote podal žalobca na tunajšom správnom súde samostatné správne žaloby, ktorými sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobia august 2014 - december 2014 a navrhol napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), teda žalobca tvrdil, že napadnuté rozhodnutia žalovaného sú nezákonné, nakoľko sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia vecí, zistenie skutkového stavu orgánov verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí a v konaní pred daňovými orgánmi došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré má za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

33. Žalobca namietal, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav vecí a v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku nehodnotil dôkazy vo vzájomnej súvislosti a neprihliadal v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku na všetko, čo v rámci vykonaného dokazovania vyšlo najavo. Tvrdil, že pri výbere dodávateľa vykonal žalobca všetky opatrenia s odbornou starostlivosťou voči dodávateľovi BRASTRECH, s.r.o. V rámci spísaných zápisníc o výsluchu svedkov J.P. a H. R. bolo potvrdené uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Aj napriek tomu, že žalobca preukázal formálne aj reálne dodanie predmetných služieb, správca dane na to neprihliadal a použil zistenia vyplývajúce z vykonaného dokazovania v neprospech daňového subjektu, pričom nevykonal všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie, v dôsledku čoho nesprávne právne posúdil vec. Správca dane len čiastkovo uvádzal priebeh pojednávania a vyberá účelovo len niektoré state, pričom dôkazmi - svedeckými výpoveďami preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti v čase uskutočňovania zdaniteľných obchodov s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Tvrdil, že správca dane pri hodnotení dôkazov účelovo na výsledky dokazovania neprihliadal, dôkazy tak nehodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, čím porušil základné zásady daňového konania, v dôsledku čoho tvrdenia správcu dane nemožno považovať za preukázané. V dôsledku týchto skutočností nie sú závery uvedené v zápisnici dostatočne odôvodnené a dôvody v nej nemožno považovať za dostatočne preukázané, majúce oporu v zákone. Žalobca poukázal na právny názor Najvyššieho správneho súdu ČR z rozsudku 8Afs/74/2009-109 a konštatoval, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale aplikácia danej zásady podlieha zákonom stanovenému postupu v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, pričom vyhodnotenie skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.

34. Žalobca namietal, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s jeho požiadavkou na ozrejmienie, prečo správca dane oznámil daňovému subjektu pochybnosti o dodávateľovi BRASTRECH, s.r.o. až na samom konci výkonu daňovej kontroly, tesne pred uplynutím jednoročnej lehoty na jej vykonanie. Tvrdil, že uskutočnenie fakturovaných služieb bolo preukázané po formálnej aj materiálnej stránke. Uviedol, že správcom dane nebolo preukázané zneužitie práva a bolo povinnosťou danú skutočnosť správcom dane preukázať. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ v prípade, keď daňový subjekt unesie dôkazné bremeno, nie je možné daňovníkovi odoprieť odpočítanie dane, či oslobodenie od platenia dane. Žalobca tvrdil, že v zmysle záveru rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, keďže skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Tiež poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/81/2013, v zmysle ktorých žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv na to, že nie je možné preveriť účtovnú evidenciu u dodávateľov dodávateľa žalobcu.

35. Žalobca tvrdil, že má všetky obchodné transakcie riadne zaevidované, boli okrem potvrdenia predloženými dokladmi potvrdené i štatutárnymi zástupcami spoločností, s ktorými obchodoval. Namietal, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí žiadnym spôsobom neozrejmil, akými úvahami sa spravoval pri hodnotení dôkazov, ktoré v konečnom dôsledku vyhodnotil ako nedôveryhodné, pričom na dôkazy svedčiace v prospech žalobcu neprihliadal a mal za to, že žalobcom uskutočnené zdaniiteľné obchody neboli reálne uskutočnené. Absencia úvahy žalovaného a správcu dane spôsobuje nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia, ktoré by dávalo jasne a zrozumiteľne odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky. Žalobca tvrdil, že nebolo žalobcovi zachované základné právo na právnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR a právo na spravodlivé konanie podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Žalobca už v odvolaní namietal, že správca dane účelovo použil len časti vyjadrenia žalobcu vytrhnuté z kontextu, čo spôsobuje zmätočnosť a nezrozumiteľnosť, avšak žalovaný ako odvolací orgán považoval odvolacie námietky za irelevantné a opieral sa o posúdenie veci správcom dane, pričom v rámci jeho odôvodnenia absentovala vlastná hodnotiacia činnosť žalovaného, teda odôvodnenie rozhodnutia žalovaného nespĺňa náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

36. Podľa žalobcu, žalobca počas trvania predmetného daňového konania spolupracoval so správcom dane, poskytoval mu súčinnosť, zúčastňoval sa úkonov, predložil všetky doklady preukazujúce realnosť plnenia, avšak žalovaný žiadnym spôsobom nešpecifikoval akým spôsobom by mal žalobca realnosť uvedených služieb preukázať. Vo svojom rozhodnutí žalovaný žiadnym spôsobom nešpecifikoval akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, v dôsledku čoho tak žalobca považuje rozhodnutie správcu dane za nezákonné.

37. Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s odvolacou námietkou ohľadne aktuálnej a platnej judikatúry Najvyššieho súdu SR. Žalovaný nevzal do úvahy rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, ktoré rozhodnutie odkazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. Žalobca poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010, sp. zn. 7Sž/124/01 a 7Sž/131-137/01, z ktorých vyplýva, že voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Opodstatnenosť podanej žaloby odôvodňoval žalobca aj rozsudkami ESD, napr. C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Peter Dávid zo dňa 21.06.2012, z ktorého vyplýva nielen právo daňových orgánov zamietnuť odpočítanie dane, ale aj povinnosť daňových orgánov nepriznanie práva objektívne preukázať. Pre rozhodnutie odmietnuť priznanie práva na odpočet nepostačujú len domnienky o tom, že platiteľ vedel alebo mohol vedieť, že plnenie je poznačené podvodom, pretože aplikácia tohto právneho názoru vyžaduje preukázanie, že platiteľ vedel, alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (bod 48). Žalobca poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-439/04 Kittel, C-354/03 Optigen LTD, ktoré umožňujú platiteľom, ktorí bez vlastnej viny sa stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti si samy riadne splnili. V súvislosti s uvedeným žalobca tvrdil, že je úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa daňového subjektu, a či daňový subjekt o takomto konaní vedel alebo musel vedieť. Tieto judikáty je podľa žalobcu možné jednoznačne aplikovať aj na tento prípad.

38. Žalobca tvrdil, že bol ukrátený na svojich subjektívnych právach, nakoľko v predmetnom konaní bolo zistenie skutkového stavu žalovaným, ako orgánom verejnej moci, nedostačujúce na riadne posúdenie veci, zároveň je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov. Konštatoval, že žalovaný sa obmedzil len na tvrdenia, ktoré hodnovernými dôkazmi nepreukázal, pričom pochybenia a neplnenie si povinností na strane iných daňových subjektov vyhodnotil ako neunesenie dôkazného bremena na strane žalobcu. Správca dane aj žalovaný nevzali do úvahy fakt, že ide o skutočnosť, na ktorú žalobca nemá žiadny vplyv, a teda nemôže z tejto skutočnosti znášať dôkaznú núdzu.

39. Žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné, pretože žalobca bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch, ak správca dane vyhodnotil dôkazy v rozpore so zákonom, ktorý bol predmetom daňovej kontroly. Mieru pochybenia správneho orgánu možno v konečnom dôsledku považovať za ohrozujúcu právom chránené záujmy účastníka konania, pričom k prekročeniu tejto medze môže dôjsť nielen jedným závažným pochybením, ale aj väčším počtom relatívne samostatných pochybení, ktoré by sa pri ich jednotlivom posudzovaní mohli javiť ako marginálne, avšak súhrnne dosiahli zásadnú intenzitu zásahu do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Na poli verejného práva môžu štátne orgány konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje, z čoho vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní, teda de facto odnímaní časti vlastníctva sú orgány verejnej moci povinné zachovávať podstatu a zmysel základných práv a slobôd a pri pochybnostiach sú povinné postupovať miernejšie - „in dubio mitius“.

Vyjadrenia žalovaného k žalobám

40. Žalovaný vo vyjadreniach k žalobám trval na zákonnosti napadnutých rozhodnutí a žaloby ako nedôvodné navrhol zamietnuť. Zhodne v jednotlivých vyjadreniach konštatoval, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí stotožnil so závermi správcu dane, ktorý žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. z dôvodu, že žalobca porušil § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH tým, že relevantnými dôkazmi nepreukázal svoje tvrdenia týkajúce sa fakturovaných služieb. V odvolacom konaní nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchytil od relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozhodnutia vydaného správcom dane, preto jeho rozhodnutie ako vecne správne potvrdil.

41. Konštatoval, že správca dane sa zamerail aj na podmienku možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH, podľa ktorého 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. Reálne dodanie tovarov alebo služieb, na základe ktorého vzniká daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj vecné naplnenie. Existencia samotnej faktúry nie je dostatočným dôkazom, že k naplneniu predmetu fakturácie aj reálne došlo. Táto skutočnosť sa preveruje v rámci daňovej kontroly, ktorá neznamená len formálne skontrolovanie daňových dokladov. Povinnosť daňového subjektu je spojením jeho tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Žalovaný vyhodnotil tieto žalobné námietky ako všeobecné, keď žalobca nešpecifikuje na aké výsledky dokazovania správca dane neprihliadal, a prečo má za to, že výsledky dokazovania nie je podľa jeho názoru možné považovať za preukázané a majúce oporu v zákone. Neponúkol správcovi dane ani iné dôkazy, ktoré by preukazovali opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane, a ktoré by následne mohol správca dane verifikovať. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil žalobca, ale vykonal k tomuto účelu rozsiahle dokazovanie. Dôkazy vyhodnotil jednotlivo aj vo vzájomnej súvislosti. Žalobca nemôže od správcu dane právom očakávať, že správca dane bude musieť čakať, či daňovník bude v budúcnosti schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech, resp., že správca dane musí predložiť dôkaz o opaku, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo, ako to vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/18/2011 a 6Sžf/14/2012 zo dňa 28.03.2012. Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, podľa ktorého aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich

vzájomnej súvislosti, a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím.

42. Žalovaný uviedol, že predmetom dokazovania správcu dane súvisiaceho s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom. Správca dane svoje závery založil na skutočnosti, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 Zákona o DPH tým, že nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by preukazovali, že ním deklarované skutočnosti sú v súlade so skutkovým stavom veci, teda nepreukázal, že fakturované plnenia boli uskutočnené platiteľom uvedeným na faktúrach. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré nepreukázalo, že predmetné personálne služby - nábor zamestnancov boli daňovému subjektu SCHNEIDER CLEANING, s.r.o. dodané a že boli dodané dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. a subdodávateľmi PreShov H+R, s.r.o., MPV Consult, s.r.o. (v zdaňovacom období august 2014) a okrem týchto aj subdodávateľom VAKPO, s.r.o. (zdaňovacie obdobia september - december 2014). Ďalej žalovaný uviedol konkrétne zistenia zo svedeckých výpovedí J.P., H. R., X. N., H.. J. R. a H. X., tak ako ich uviedol v odôvodnení napadnutých rozhodnutí a ich vyhodnotenie vo vzťahu k uplatnenému právu na odpočítanie dane.

43. Žalovaný v súvislosti s odkazmi na rozsudky Súdneho dvora EÚ a ostatné rozsudky uvedené v žalobách uviedol, že predmetom dokazovania správcu dane, súvisiaceho s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom. Žalobca porušil § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH tým, že relevantnými dôkazmi nepreukázal svoje tvrdenia týkajúce sa fakturovaných služieb a nepreukázal ich dodanie subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľ. Počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania teda nebolo preukázané splnenie zákonom stanovených podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane v súlade s § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH a § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

44. Uviedol, že správca dane nekonštatoval zneužitie práva alebo účasť žalobcu na daňovom podvode v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, preto sú nedôvodné tvrdenia žalobcu, že v danom prípade sa malo dôkazné bremeno presúvať na správcu dane, a nie na daňový subjekt. Žalobca porušil ustanovenia Zákona o DPH, svoje dôkazné bremeno neuniesol a správcovi dane požadované doklady nepredložil. Žalobca bol na ústnom pojednávaní dňa 23.03.2017 vyzvaný v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku na preukázanie skutočností týkajúcich sa faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., pričom správca dane akceptoval žalobcom navrhnutú lehotu 30 dní na predloženie takých dôkazov, ktoré by odstránili pochybnosti správcu dane vyjadrené v predmetnej zápisnici. Žalobca predložil výplatné listiny, podklady k fakturácii a letáky, predmetom ktorých je hľadanie brigádnikov na čistenie výrobných liniek v Bratislave, pričom mzda mala byť vyplácaná v hotovosti hneď po zmene, čo je ale v rozpore s predloženými výplatnými listinami, kde bol uvedený iný deň na výplatu, na ktorých sú uvedené podpisy zamestnancov. Podľa žalovaného žalobca svoje tvrdenia o reálnosti uskutočnenia fakturovaného plnenia nepreukázal a nepredložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by mohol správca dane následne objektívne preveriť.

45. K žalobnej námietke, že žalovaný neuviedol, akými úvahami sa spravoval pri hodnotení dôkazov, k poukázaniu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 žalovaný uviedol, že námietky žalobcu sú všeobecné a nekonkrétne, ak žalobca uvádza, že predložením uvedených dôkazov vyčerpal dôkazné bremeno, ale na žiadne konkrétne dôkazy v žalobe nepoukázal. Žalovaný konštatoval, že žalobca v žalobe tvrdí, že žalovaný nešpecifikoval, akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, tiež nešpecifikoval, akým spôsobom mal žalobca reálnosť uvedených služieb preukázať, pričom žalovaný k týmto žalobným námietkam uviedol, že sú všeobecné a nekonkrétne. Žalovaný uviedol, že správca dane na základe vlastných zistení spochybnil dodanie služieb dodávateľom BRASTRECH, s.r.o, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý pochybnosti správcu dane o dodaní služieb týmto dodávateľom uvedeným na faktúre nevyvrátil. Predmetom dokazovania nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom vo vzťahu k DPH, resp. o vedomosti daňového subjektu o zúčastňovaní sa na karuselovom podvode, preto je poukázanie na rozsudok sp. zn. 6Sžf/10/2012 neopodstatnené. Nedôvodné sú aj ostatné

námietky žalobcu týkajúce sa vedomosti daňového subjektu o účasti na plnení spojenom s daňovým únikom. Správca dane v predmetnom konaní neposudzoval účasť žalobcu na plneniach spojených s daňovými podvodmi na DPH, navyše žalobca ani neuvádza, na základe akých skutočností poukazuje na vybrané časti rozsudkov, neuvádza ani to, či sa jedná skutkovo podobné prípady. Pokiaľ žalobca poukazyval na rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, žalovaný konštatoval, že v danom rozsudku Najvyšší súd SR uviedol, že daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určeného dodávateľa. Žalovaný dodal, že žalobca podrobný zoznam celkom prijatých zamestnancov, zoznam novoprijatých zamestnancov s uvedením celého mena a identifikačných údajov správcovi dane nepredložil, preto nie je poukazanie na predmetný rozsudok dôvodné. Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/2/2013 z 23.01.2014, na základe ktorého pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad dodávateľa, ale aby k uskutočneniu dodávky aj reálne došlo od dodávateľa, ktorý je ako dodávateľ uvedený na daňovom doklade.

46. Pokiaľ žalobca tvrdil ukrátenie na jeho subjektívnych právach v dôsledku nedostatočného zistenia skutkového stavu veci, nepostačujúceho na riadne posúdenie veci a zároveň z dôvodu, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, žalovaný k týmto námietkam uviedol, že sú všeobecné, ak žalobca neuvádza, akým spôsobom mal správca dane konkrétne porušiť jeho práva a na základe akých skutočností má za to, že rozhodnutie je nezrozumiteľné a tým pádom aj nepreskúmateľné. Podľa žalovaného ide len o všeobecné tvrdenia nepodložené dôkazmi. K tvrdenej nezákonnosti žalovaný konštatoval, že tak daňová kontrola, ako aj vyrubovacie konanie vrátane vykonaného dokazovania prebehlo v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a v súlade s ústavou, pričom daňové orgány chránili záujmy štátu a zároveň dbali na zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Konané bolo v úzkej súčinnosti so žalobcom počas celej daňovej kontroly, kde správca dane požadoval od žalobcu dôkazy a vyjadrenia k preverovaným skutočnostiam. Podľa žalovaného bol skutkový stav veci zistený dostatočne na posúdenie preverovaných obchodov a všetky získané dôkazy boli vyhodnotené podľa svojej úvahy a každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti. Žalovaný poukázal na to, že u žalobcu došlo dňa 31.10.2019 k ukončeniu funkcie jediného konateľa spoločnosti H. Y., t. j. predmetná spoločnosť je od tohto dátumu bez konateľa. Žalobca podal posledné daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie december 2019 a k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2018 (dňa 19.06.2019). V súčasnosti je spoločnosť bez konateľa a podľa interných údajov finančnej správy spoločnosť nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Pretože žalobca opakovanne nepodával daňové priznania pre DPH, Daňový úrad Košice rozhodnutím zo dňa 27.05.2021 zrušil žalobcovi registráciu pre DPH.

Vyjadrenia žalobcu k vyjadreniam žalovaného k žalobám (repliky)

47. Žalobca zhodne vo všetkých replikách uviedol, že žalovaný sa s jeho námietkami uvedenými v odvolacom konaní nevysporiadal dostatočným spôsobom, pričom neprihliadol na výsledky dokazovania a postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom a s ustálenou judikatúrou kasačného súdu uvedenou v predmetnej žalobe, na ktorú žalobca poukazyval aj počas daňovej kontroly, aj počas vyrubovacieho konania. V rámci žalobcovi dostupných zákonných prostriedkov overovania obchodného partnera si tohto náležite preveril a túto skutočnosť aj správcovi dane preukázal. Žalovaný odmieta prihliadať na dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu a tieto odmieta vyhodnotiť. Navrhol správne súdu, aby prehodnotil svoje rozhodnutie o návrhu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe, a to s poukazom na prehodenie aktuálnej hospodárskej situácie, v ktorej sa krajina s poukazom na súčasný núdzový stav v dôsledku pandémie COVID-19 nachádza. Žalovaný a rovnako správca dane preukázateľne v predmetnom konaní neprihliadali na všetky potrebné dôkazy a informácie svedčiace v prospech žalobcu, prípadne mali pochybnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku odstrániť, vysvetliť, resp. vyzvať žalobcu na predloženie dôkazov a vysvetlenie nejasností, pretože tieto skutočnosti preukazujú podstatné okolnosti týkajúce sa predmetu daňovej kontroly, vyrubovacieho a odvolacieho konania. V replikách žalobca zotrval na svojej argumentácii uvedenej v žalobách a na dôvodoch tvrdenej nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného.

48. Žalobca v jednotlivých žalobách požiadal správny súd o priznanie odkladného účinku správnym žalobám. Správny súd uzneseniami: č. k. 75S/43/2021-55 zo dňa 02.11.2021, č. k. 75S/47/2021-56

zo dňa 02.11.2021, č. k. 75S/49/2021-56 zo dňa 02.11.2021, č. k. 75S/44/2021-56 zo dňa 02.11.2021 a č. k. 75S/45/2021-69 zo dňa 25.11.2021 návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe zamietol podľa § 188 SSP, a to z dôvodov bližšie uvedených v odôvodnení predmetných uznesení, pretože žalobca neosvedčil existenciu niektorého z možných negatívnych následkov v prípade okamžitého výkonu napadnutého rozhodnutia žalovaného, uvedených v § 185 písm. a) SSP.

49. Správny súd uznesením č. k. 75S/43/2021-74 zo dňa 14.04.2022 spojil na spoločné konanie veci, ktoré začali na tunajšom správnom súde pod sp. zn. 75S/43/2021 (zdaňovacie obdobie august 2014), sp. zn. 75S/44/2021 (zdaňovacie obdobie november 2014), sp. zn. 75S/45/2021 (zdaňovacie obdobie december 2014), sp. zn. 75S/47/2021 (zdaňovacie obdobie september 2014) a sp. zn. 75S/49/2021 (zdaňovacie obdobie október 2014) s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou 75S/43/2021. Rozhodnutie o fakultatívnom spojení vecí bolo vydané v súlade s ustanovením § 65 ods. 1 SSP v záujme hospodárnosti konania, nakoľko veci spolu skutkovo a právne súvisia.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

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

51. Správny súd vo veci rozhodol bez nariadenia pojednávania, nakoľko nezistil existenciu žiadneho z dôvodov v zmysle § 107 ods. 1 písm. a) až e) SSP. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25.05.2022 a oznámenie o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli súdu podľa § 137 ods. 4 SSP odo dňa 11.05.2022.

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

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

54. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho preskúmvacieho konania, teda súd posudzuje aj procesné pochybenia v administratívnom konaní namietané v žalobe, a to z pohľadu, či tvrdené procesné pochybenia sú takou vadou konania pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Súdny prieskum v daňových veciach nie je absolútny, nakoľko je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu je daný žalobnými bodmi o tvrdenej nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je oprávnený a ani nemôže dôvody nezákonnosti v žalobe neuvedené dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad. Všeobecne uplatnené námietky, resp. vyjadrenie nesúhlasu so závermi žalovaného v rámci žalobných bodov správnej žaloby, neumožňujú správne súdu uskutočniť prieskum zákonnosti, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd pri prieskume vedený a súčasne aj limitovaný. Žalobca musí v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP v

správnej žalobe uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné. Správny súd, teda posudzoval, či daňové orgány splnili povinnosti stanovené im zákonom, a to v rozsahu namietaných tvrdení žalobcom, v rámci uplatnených žalobných bodov.

55. Predmetom súdneho prieskumu boli napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane v sume 13 248,16 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2014, v sume 12 358,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2014, v sume 14 002,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014, v sume 14 195,40 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 a v sume 18 158,32 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014, a to len v zmysle rozsahu žalobných bodov, teda v rozsahu neuznania uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa BRASTRECH, s.r.o. za prevedené personálne služby - nábor zamestnancov, pretože žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.

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

57. Podľa § 134 ods. 1 SSP; správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

58. Podľa § 135 ods. 1 SSP; na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

59. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP; v správnej žalobe sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné (ďalej len "žalobné body").

60. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom pre kontrolované zdaňovacie obdobia roku 2014 (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.

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

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

63. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH; platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa 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.

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

65. Podľa § 49 ods. 5 tretia veta Zákona o DPH; Ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia; ak platiteľ uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu a nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie, môže odpočítať daň z kúpy pohonných látok do výšky paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu.

66. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení účinnom pre preskúmané daňové konania (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.

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

68. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku; správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

69. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku; pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

70. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku; daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

71. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku; správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

72. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku; správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

74. 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.

75. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku; ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

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

77. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku; rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia,

vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

79. Správca dane nepochybil, ak sa zameril pri výkone daňovej kontroly na preverenie splnenia podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH. Hlavným dôvodom podanej správnej žaloby bol nesúhlas s právnym názorom žalovaného, aj správca dane, podľa ktorého žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania splnenia podmienok na odpočet DPH v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach august až december 2014. Žalobca nesúhlasil so záverom žalovaného, že síce formálne splnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane, ale nepreukázal realnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Podľa žalobcu správca dane nevykonal všetky potrebné kroky na to, aby zistil skutkový stav čo najúplnejšie, v dôsledku čoho vec aj nesprávne právne posúdil. Správny súd predmetnú žalobnú námietku považuje za všeobecnú, neumožňujúcu súdny prieskum, ak žalobca neuviedol konkrétne aké žalobcom označené „potrebné kroky“ mal správca dane vykonať za účelom zistenia skutkového stavu. Rovnako, len ako všeobecné konštatovanie vyznieva aj žalobná námietka, že správca dane neprihliadol na skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu a zistenia vyplývajúce z dokazovania použil v neprospech žalobcu a konal v rozpore so základnými zásadami správy daní. Žalobca nekonkretizoval, na ktoré skutočnosti správca dane neprihliadol, nekonkretizoval, ktoré zistenia vyplývajúce z vykonaného dokazovania mal použiť v neprospech žalobcu. Všeobecnou je aj žalobná námietka, že správca dane len čiastkovo uvádza v zápisnici priebeh konania a vyberá účelovo len niektoré state, ak žalobca neuviedol, čo konkrétne bolo účelovo vybrané a naopak, čo podľa neho uvedené malo byť, avšak uvedené nebolo. Žalobca nezrejmil, ako by táto ním tvrdená skutočnosť mala ovplyvniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca v žalobe len vo všeobecnosti, bez bližšej konkretizácie uvádzal, že „dôkazmi v uvedených svedeckých výpovediach daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti v čase uskutočňovania zdaniteľných obchodov s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., t. j. v roku 2014, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH“. Podľa žalobcu bolo potvrdené uskutočnenie zdaniteľného plnenia výsluchmi svedkov J.P. a H. R. a taktiež podľa žalobcu preukázal, že pri výbere dodávateľa vykonal všetky opatrenia s odbornou starostlivosťou voči dodávateľovi BRASTRECH, s.r.o. Správny súd k uvedenému uvádza, že v zásade takéto konštatovanie predstavuje vlastné hodnotenie dôkazov žalobcom, z ktorého bez ďalšej konkretizácie a argumentácie nemožno vyvodiť záver o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného.

80. Podľa žalobcu došlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov. Vytýkal žalovanému, aj správcom dane, že v rámci preverovania realnosti dodaných služieb od subjektu BRASTRECH, s.r.o. nevykonal nad rámec výsluchu konateľov spoločnosti žiadne ďalšie úkony smerujúce k objasneniu skutkového stavu veci. Predmetná žalobná námietka nie je namieste, pretože z obsahu administratívneho spisu vyplýva, aké úkony správca dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní vykonal, rozsah dokazovania, ktorý považuje správny súd za dostačujúci na riadne posúdenie veci. Vypočítaní boli aj subdodávatelia, štatutárni zástupcovia, resp. splnomocnení zástupcovia. Správny súd poukazuje na ich výpovede, obsah ktorých a ich vyhodnotenie daňovými orgánmi je uvedené v bodoch 16, 26 a 27 odôvodnenia tohto rozsudku. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých

dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy povinné postupovať. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. sp. zn. 2Sžfk/41/2018 zo dňa 07.12.2020 a ďalšie) vyplýva, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochybne preukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní priznaných uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keď daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím a uplatňuje sa v ňom zásada prejednacia. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť vyvrátiť závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Správca dane nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, avšak je povinný takýto postup odôvodniť. Z odôvodnení rozhodnutí žalovaného a správcu dane vyplýva, aké dôkazy boli vykonané, ktorých osôb alebo daňových subjektov sa týkali a tiež k akým skutkovým a právnym záverom sa ich vykonaním došlo. Jednotlivé dôkazy boli hodnotené samostatne ako aj vo vzájomnej súvislosti, nedošlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov, vyplývajúcej z § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

81. To, že žalobca so správcom dane spolupracoval, nie je spochybňované. Nie je však pravdivé tvrdenie žalobcu, že predložil doklady a dôkazy preukazujúce deklarované dodanie fakturovaných služieb dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. Žalobca predložil výplatné listiny, podklady k fakturácii a letáky, predmetom ktorých je hľadanie brigádnikov na čistenie výrobných liniek v Bratislave, pričom mzda mala byť vyplácaná v hotovosti hneď po zmene, čo je ale v rozpore s predloženými výplatnými listinami, kde bol uvedený iný deň na výplatu, na ktorých sú uvedené podpisy zamestnancov. Vypočítané osoby J.P. (splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o.) a H. R. (splnomocnený zástupca spoločnosti PreShov H+R, s.r.o.) neposkytli overiteľné údaje - mená sprostredkovaných pracovníkov s ich identifikáciou použité pri nábore, podmienky, sadzby použité pri výpočte odmeny a podobne, ktoré by preukazovali uskutočnenie služieb v zmysle mandátnej zmluvy, teda svedecké výpovede neprispeli k prevereniu uskutočnenia zdanieľných obchodov. H. X., konateľ spoločnosti MPV Consult, s.r.o., ktorá mala byť dodávateľom služieb súvisiacich s naborom zamestnancov pre spoločnosť BRASTRECH, s.r.o., si ani nebol vedomý toho, že je konateľom spoločnosti MPV Consult, s.r.o. a uviedol, že za spoločnosť MPV Consult, s.r.o. nevykonával žiadnu činnosť. Predložené zoznamy zamestnancov nemajú žiadnu vypovedaciu schopnosť, keďže sú urobené spôsobom, že je v nich uvedené len meno a priezvisko bez bližších identifikačných znakov údajne sprostredkovaných osôb, tak aby nedošlo k ich zameniteľnosti a boli ľahko dohľadateľní. Väčšina mien v podkladoch sa opakuje vo viacerých mesiacoch, teda odmena za sprostredkovanie toho istého pracovníka by mala byť zaplatená niekoľko krát v roku 2014. Niektorí pracovníci uvedení v zoznamoch boli zamestnaní už pred augustom 2014. Žalobca teda svoje tvrdenia o reálnosti uskutočnenia fakturovaného plnenia nepreukázal a nepredložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by mohol správca dane následne objektívne preveriť. Za danej situácie závery žalovaného a správcu dane o neunesení dôkazného bremena žalobcu sú správne. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

82. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého vypočul aj žalobcom navrhnutých svedkov. Z postoja žalobcu je zrejme, že význam a obsah vypočítaných osôb nehodnotil správca dane podľa jeho predstáv, ak podľa žalobcu z ich výpovedí vyplynulo dodanie fakturovaných služieb, k čomu však nedospeli daňové orgány. K uvedenému správny súd uvádza, že výpovede osôb, akými sú konatelia kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich dodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov preukazujúcich okolnosti

svedčiace v prospech ochrany práv žalobcu, pretože ich obsahom, vzhľadom na postavenie takýchto „svedkov“, môžu mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhaja ho). Vypočúvaní konatelia spoločností žalobcu a dodávateľov/subdodávateľov zjavne neboli tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), teda v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť, čo žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia urobil, rovnako ako aj správca dane. Rovnaký prístup v procese hodnotenia dôkazov možno uplatniť aj vo vzťahu k vystaveným faktúram od dodávateľa BRASTRECH, s.r.o., to znamená, vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a deklarovaného dodávateľa. Preto takéto dôkazy bez ďalšieho nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie služieb deklarovaným dodávateľom žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. V zásade sa stali len vyhlásením žalobu, bez možnosti overenia.

83. Správny súd sa plne stotožňuje so záverom žalovaného, že aby mohli byť tvrdené skutočnosti uvedené v predložených faktúrach akceptované zo strany správcu dane, museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na odpočítanie DPH a jeho verifikovateľnosti. To znamená, že by museli obsahovať skutočnosti, ktoré by osvedčovali vznik nároku na odpočet dane a zároveň, ktoré by mohol správca dane v rámci daňovej kontroly overiť. K uneseniu dôkazného bremena daňového subjektu, uplatňujúceho si nárok na odpočítanie DPH, je potrebné, aby žalobca disponoval a predložil také dôkazy, ktoré je možné verifikovať. Ak žalobca také dôkazy nemal, resp. ich nepredložil, nemožno tvrdiť, že uniesol svoje dôkazné bremeno vyplývajúce mu z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V zmysle uvedeného, samotné tvrdenie žalobcu a dodávateľa ako zainteresovaných osôb, či samotné faktúry vystavené deklarovaným dodávateľom, pokiaľ z nich nevyplývajú skutočnosti, ktoré by priamo a overiteľne preukazovali reálne dodanie služieb subjektom uvedeným v týchto dokladoch, nemožno považovať za dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatneného nároku. Práve absencia iných preukazujúcich dokladov má za následok neunesenie dôkazného bremena žalobcu - nepreukázanie splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na to, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojmem „môže“ § 49 ods. 2 Zákona o DPH), ktoré právo je však spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý sa rozhodne využiť možnosť uplatnenia nároku na odpočet, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok odpočtu DPH stanovil.

84. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. V danom prípade žalobca ako daňový subjekt bol priamo účastný na dvojstranných obchodných vzťahoch so svojim dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. ktorých dostatočné preukázanie bol teda spôsobilý zaistiť a uchovať, nakoľko ako podnikateľský subjekt, ktorý bol platiteľom DPH, vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik nároku na odpočet DPH preukázať. Je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si v budúcnosti mieni uplatniť nárok na odpočítanie DPH na základe určitého zdaniteľného plnenia, zabezpečil a uchoval dostatok podkladov (nie len faktúru alebo zmluvu, ktoré majú obmedzené náležitosti) slúžiacich na osvedčenie, že toto plnenie (dodanie tovaru alebo služby) bolo založené na reálnom základe a prebehlo presne tak, ako to vyplýva z existujúcich účtovných a iných dokladov, na ktorých podklade nárok uplatní. Napriek tomu, že žalobca v žalobe tvrdí, že vykonal všetky opatrenia s odbornou starostlivosťou voči dodávateľovi BRASTRECH, s.r.o., uvedené nezodpovedá skutočnosti, naopak správanie sa žalobcu nasvedčuje skôr tomu, že tejto otázke žalobca nevenoval náležitú pozornosť a nepristupoval k nej s odbornou starostlivosťou, úmernou vnímateľnému riziku nepreukázania splnenia podmienok na odpočet DPH pri realizácii dodávok predmetných služieb od deklarovaného dodávateľa. Správny súd preto žalobné námietky ohľadom tvrdenej zodpovednosti za konanie iného subjektu, pričom sám sa správal obozretné, s odbornou starostlivosťou voči dodávateľovi BRASTRECH, s.r.o., nepovažuje za opodstatnené.

85. Žalobca v žalobe odkazoval na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (ďalej aj len „SD EÚ“). Správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/16/2016, podľa ktorého „je nepochybné, že rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie preskúmvanej veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné „množstvo“ judikátov, ktoré ten-ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je to, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora možno aplikovať na preskúmvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmvanú vec“. Práve konkretizácia dopadov záverov rozsudkov SD EÚ na zákonnosť napadnutého rozhodnutia správnej žalobe chýba. Nepostačuje na rozsudky SD EÚ poukázať, stotožniť sa s nimi, konštatovať ich relevanciu na prejednávajúcu vec, ale na ich účinné použitie bolo potrebné, aby žalobca v prvom rade ozrejmil ich právny a skutkový základ, ich súvislosť s prejednanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona alebo právne záväzných aktov EÚ, relevantné právne závery (s analýzou ich dopadu na skutkové a právne okolnosti dané predmetom prieskumu - napadnutým rozhodnutím, ktoré v zásade nikdy nie sú úplne zhodné) a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

86. Neobstojí preto obrana žalobcu, ktorý len všeobecne s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ poukazoval na to, že správca dane mu nepreukázal účasť na daňovom podvode, prípadne jeho vedomosť o podvodných konaniach iných subjektov. Z tvrdení žalobcu ani nie je zrejmé, prečo by mu to mal správca dane preukazovať. Závery vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať realnosť dodania deklarovaných služieb týmto dodávateľom, takýmito okolnosťami pre aplikáciu žalobcom citovaných rozhodnutí SD EÚ nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybnil vierohodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na prejednaný prípad preto nemožno aplikovať žalobcom označenú judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozsudok v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 FulcrumElectronics, či C-484/03 BondHouse), pretože tá sa týka odpočítania dane v obchodnom reťazci poznačenom podvodom, kedy dôkazné bremeno na preukázanie účasti daňového subjektu na protiprávnom konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom (vedomej alebo nedbanlivostnej) zaťažuje správcu dane. V prípade žalobcu však rozhodnutia daňových orgánov nestoja na záveroch o daňovom podvode alebo zneužívaní práva, ale na nepreukázaní (neunesení dôkazného bremena) reálneho uskutočnenia dodávok služieb subjektom uvedeným na faktúrach, teda dodávateľom BRASTRECH, s.r.o.

87. Podľa správcu dane a žalovaného u žalobcu nebola splnená jedna zo zákonných podmienok uplatnenia odpočítania dane, nakoľko podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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. V súvislosti s preverovanými dodaniami služieb nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaných služieb, čím na strane dodávateľa BRASTRECH, s.r.o. nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti, ktorá v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. vzniká dňom dodania služby. Nakoľko právo odpočítať daň v zmysle § 49 ods. 1 citovaného zákona vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, je jednoznačné, že z deklarovaného dodania služieb od týchto dodávateľov právo na odpočítanie dane žalobcovi nevzniklo. Správca dane ako aj žalovaný vec správne právne posúdili, závery ku ktorým dospeli sú v súlade s platnou právnou úpravou, pod ktorú v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR subsumovali svoje skutkové zistenia. Neobstojí preto žalobná námietka o nesprávnom právnom posúdení veci.

88. Z rozsahu dokazovania vedeného správcou dane a jeho vyhodnotenia, ktoré je obsahom odôvodnenia rozhodnutí správcu dane a žalovaného vyplýva, že k svojim rozhodujúcim skutkovým a právnym záverom dospeli v procese preverovania nároku uplatneného žalobcom, pričom relevantné dôkazy o dodaní služieb dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. neboli získané. Samotný žalobca nevyužil možnosť rozptýliť pochybnosti daňových orgánov, keď nepredložil na podporu svojich tvrdení také podklady a dôkazy, ktoré by niesli potenciál overiteľnosti, teda boli by spôsobilým materiálom pre verifikáciu žalobcom deklarovaných skutočností v daňovom priznaní. Námietka nedostatočne zisteného skutkového stavu veci pre riadne právne posúdenie veci preto nie je dôvodná.

89. Žalobca v žalobách namietal, že žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach nevysporiadal s jeho odvolacou námietkou, prečo správca dane oznámil žalobcovi pochybnosti o dodávateľovi až na samom konci výkonu daňovej kontroly, tesne pred uplynutím ročnej lehoty jej výkonu a ak mal správca dane pochybnosti o deklarovanom obchode mal poukazom na § 46 ods. 5 Daňového poriadku daňový subjekt o týchto včas upovedomiť a na ich odstránenie a vysvetlenie daňový subjekt vyzvať. Správny súd k uvedenej žalobnej námietke uvádza, že nie je zrejmé, aký má vplyv táto tvrdená skutočnosť na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Táto výzva môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná buď v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, resp. inou formou, pričom dôležitým je to, či daňový subjekt mal vedomosť o pochybnostiach správcu dane. Povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Z obsahu samotnej žalobnej námietky vyplýva, že predmetnú povinnosť si správca dane splnil, pričom je irelevantné, v ktorom štádiu prebiehajúcej daňovej kontroly k takejto výzve došlo. Ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku neuvádza totiž konkrétnu lehotu, resp. neurčuje časový úsek, kedy má správca dane povinnosť uloženú v citovanom ustanovení realizovať. Správny súd má za to, že správca dane postupoval v intenciách § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď žalobcu vyzýval na predloženie dôkazov preukazujúcich realizáciu deklarovaných zdaniteľných plnení s dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. dal mu dostatočne zreteľne najavo, že za pochybné považuje dodanie deklarovaných služieb týmto dodávateľom. Žalobná námietka nezodpovedá ani obsahu administratívneho spisu, z ktorého je zrejmé, že žalobca bol na ústnom pojednávaní dňa 23.03.2017 vyzvaný v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku na preukázanie skutočností týkajúcich sa faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH, s.r.o., teda mal vedomosť o povahe pochybností správcu dane. Žalobcovi bol v rámci daňovej kontroly i v následnom vyrubovacom konaní vytvorený dostatočný priestor, aby preukázal realnosť uskutočnenia dodania fakturovaných služieb.

90. K namietanému porušeniu ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku správny súd tiež dodáva, že nie každé porušenie procesných ustanovení musí vyústiť do zrušenia žalobou napadnutého rozhodnutia. S poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR pod č. R103/2011 správny súd konštatuje, že formálne zopakovanie administratívneho konania, ak pre účastníka vo vzťahu k skutkovej stránke veci nepredstavuje reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech je neúčelné a nehospodárne a za takýchto okolností platí, že nie je každé porušenie procesného predpisu má z následok porušenie práv účastníka konania. Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 4SŽ/98-102/2002 zo dňa 17.12.2002 uviedol, že „Rozhodnutie sa nezrušuje pre to, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka“. Z dôvodov vyššie uvedených, keď správca dane už počas výkonu daňovej kontroly jednoznačne spochybnil realnosť dodania služieb a samotného dodávateľa spoločnosť BRASTRECH, s.r.o., pričom žalobca mal vedomosť o týchto pochybnostiach správcu dane, pretože bol v rámci daňovej kontroly vyzývaný odstrániť vzniknuté pochybnosti tak, aby neúplné údaje doplnil a nejasnosti objasnil, teda, aby pravdivosť ním deklarovanej skutočnosti aj preukázal. Správny súd vyhodnotil žalobnú námietku o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku preto za nedôvodnú.

91. Správny súd nezistil ani tvrdené porušenie zásad daňového konania. Žalobcovi neboli upreté žiadne práva daňového subjektu. Bolo mu umožnené realizovať tak svoje práva ako aj povinnosti uložené Daňovým poriadkom. V zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 Daňového poriadku mal žalobca právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c)), klásť svedkom s znalcom otázky pri ústnom pojednávaní (písm. e)), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f)). V súlade s ustanovením § 46 ods. 8 Daňového poriadku mal žalobca možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, predložené pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve, boli prerokované so správcom dane. Ak daňový subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a navrhne dôkazy, správca dane dokazovanie vykoná vo vyrubovacom konaní. Vzhľadom na nastavenie časových limitov pre ukončenie daňovej kontroly právna úprava počítá s tým, že práve vo vyrubovacom konaní budú preverované zistené skutočnosti daňovou kontrolou a budú vykonávané ďalšie dôkazy na preverovanie realizácie

deklarovaných zdaniteľných plnení, pričom až na základe vyhodnotenia vykonaných dôkazov, či už označených a predložených samotným žalobcom alebo získanými správcom dane, vyústi do právneho posúdenia veci. Preto aj z tohto dôvodu je poukazovanie žalobcu na nedodržanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku a na porušenie zásad daňového konania nedôvodné, najmä, ak žalobca, či už vo vyrubovacom konaní aj v odvolacom konaní, či v správnej žalobe podanej na súde, neoznačil žiadne ďalšie dôkazy, ktorými by bol schopný zvrátiť zistený skutkový stav a dosiahnuť iné právne posúdenie veci, než k akému dospeli daňového orgány.

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

93. Pokiaľ žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí žalovaného, túto žalobnú námietku správny súd tiež vyhodnocuje ako všeobecnú, keď žalobca bližšie nekonkretizuje čo spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. K tejto všeobecnej námietke možno rovnako všeobecne uviesť, že rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Možno poukázať na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa tento zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, pričom dospel k záveru, že „za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok, ktorý je vnútorne rozporný. Pod tento pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, čo odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale i to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku

dôvodov skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď rozhodnutie je založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom alebo prípady, keď nie je zrejmé, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané.“ Preskúmané napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj im predchádzajúce rozhodnutia správcu dane takýmito vadami netrpia, obsahujú zákonom stanovené náležitosti. V ich odôvodnení sa uvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie vykonaného dokazovania a použitie právnych predpisov, podľa ktorých žalovaný rozhodol. Žalovaný uviedol, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a samotná skutočnosť, že žalobca s takýmto hodnotením žalovaného nesúhlasí, nespôsobuje samo o sebe ich nezákonnosť z dôvodu nezrozumiteľnosti rozhodnutia alebo z nedostatku dôvodov. Nestotožnenie sa žalobcu s právnou argumentáciou žalovaného, resp. s jeho právnym posúdením založeným na odlišných názoroch, si nemožno zamieňať s nezrozumiteľnosťou alebo nedostatkom dôvodov. Správny súd zastáva názor, že odôvodnenie rozhodnutí je súladné s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, preto žalobná námietka ohľadom tvrdenej nepreskúmateľnosti rozhodnutí nie je dôvodná.

94. Neobstojí ani žalobná námietka ohľadom tvrdeného porušenia práva na spravodlivý proces. Judikatúra súdov vyššej autority sa ustálila na tom, že do práva na spravodlivý súdny proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda, aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva na spravodlivé konanie (inú právnú ochranu) podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR, práva na spravodlivý súdny proces podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (porovnaj rozhodnutia sp. zn. IV. ÚS 20/05, sp. zn. I. ÚS 50/04 a ďalšie).

95. Z uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 115/03 z 03.07.2003 vyplýva, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takémuto uplatneniu. Uvedené závery a východiská súdov (aj v bode vyššie) sú primerane použiteľné aj na daňové konanie vedené orgánom verejnej správy (moci), teda aj pre posúdenie preskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného a prvostupňových rozhodnutí správcu dane, ktoré v odôvodnení, v zrozumiteľnom obsahu a dostatočnom rozsahu reagovali na všetky relevantné otázky, ktoré v konaní vyvstali. Európsky súd pre ľudské práva v tejto súvislosti uviedol: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ ESLP ale súčasne tiež pripomína, že „Právo na spravodlivý proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (napr. rozsudok ESLP vo veci Ruis Torija proti Španielsku zo dňa 09.12.1994). Vzhľadom na uvedené, správny súd považuje žalobnú námietku, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces pre nedostatočné odôvodnenie rozhodnutí žalovaného, zároveň pre ich nepreskúmateľnosť, za nedôvodnú.

96. K tvrdeniu žalobcu, že v rámci každej odvolacej námietky sa žalovaný opieral len o posúdenie správcu dane a absentovala vlastná hodnotiacia činnosť žalovaného, správny súd uvádza, že toto tvrdenie nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného, z ktorého vyplýva, ako sa žalovaný konkrétne vysporiadal s jednotlivými námietkami žalobcu a skutočnosť, že vo vzťahu k niektorým odvolacím námietkam poukázal na zistenia správcu dane, resp. na hodnotenie dôkazov správcu dane, s ktorým sa žalovaný stotožnil a konštatoval, že uvedené odvolacie námietky nie sú dôvodné, nespôsobujú nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov alebo pre nepreskúmateľnosť. Administratívne konanie, ktoré je vedené pred orgánmi verejnej správy, resp. štátnej moci v dvoch stupňoch je potrebné považovať za jeden celok. Ak žalovaný v odvolacom konaní zistil

správnosť postupu a záverov správcu dane, je namieste odkázať na tieto závery, pričom už v samotnom stotožnení sa so závermi správcu dane možno vidieť vlastnú hodnotiacu činnosť žalovaného. Inak povedané, že žalovaný nemôže predostrieť iné skutočnosti, ak tie, ktoré vyplynuli z dokazovania správcu dane zodpovedajú zistenému skutkovému stavu veci a správne právnemu posúdeniu veci.

97. Pokiaľ žalobca uvádzal, že žalovaný počas konania nešpecifikoval, akým spôsobom by mal žalobca reálnosť dodania fakturovaných služieb preukázať, správny súd poznamenáva, že úlohou súdu je odpovedať len na žalobné body, t. j. tvrdenia v žalobe, z akých dôvodov podľa žalobcu sú rozhodnutia, či postup orgánov verejnej správy nezákonné, pričom táto žalobná námietka, nie je takýmto tvrdením. Nie je povinnosťou správcu dane označiť žalobcovi, akými dôkazmi má preukázať skutočnosti, ktoré je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V prípade, ak si ale daňový subjekt uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Dôkazné bremeno je na žalobcovi, ktorý má povinnosť zadovážiť si dostatok dôkazov pre prípad, že si bude uplatňovať odpočet dane. Správny súd poukazuje na závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, v zmysle ktorých je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevylúčenie možnosti vykonania daňovej kontroly v reálne dlhšom časovom úseku, si daňový subjekt zabezpečí dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov ohľadom priebehu zdaniteľného obchodu tak, aby za každých okolností vedel preukázať zrealizovanie zdaniteľného obchodu spôsobom opísaným vo faktúre a aby bol schopný za každých okolností odstrániť pochybnosti daňových orgánov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu. Najvyšší súd SR v uvedenom vidí nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne dotváranie zmluvných vzťahov, ktoré boli v minulosti pod vplyvom najmä a iba súkromného práva.

98. Na základe objektívnych zistení správcu dane daňovou kontrolou a vykonaným dokazovaním vo vyrubovacom konaní, ktoré ďalšími dôkazmi zo strany žalobcu neboli eliminované, možno vyvodiť záver o preukázaní nepravdivosti faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. a dodania služieb žalobcovi v zmysle predmetných faktúr. Preto daňové orgány postupovali správne, ak neuznali žalobcovi uplatnené odpočítanie dane, keďže žalobca neunesol dôkazné bremeno (porušil § 24 ods. 1 Daňového poriadku) a nepreukázal reálnosť uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, teda dodanie služieb týmto dodávateľom (nenaplnil hypotézu § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.).

99. Žalobca tvrdil, že má všetky obchodné transakcie v účtovníctve riadne zaúčtované, tieto boli potvrdené predloženými dokladmi a výpoveďami štatutárnych zástupcov spoločností/podnikateľov, s ktorými obchodoval. Táto argumentácia síce v tomto štádiu odvracia podozrenia z eventuálneho daňového podvodu, ale nie je preukázaním sporného obchodu, teda, že dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. skutočne dodal žalobcovi zdaniteľné plnenia (služby), ktoré žalobca použil na svoje zdaniteľné obchody, čo je základným zákonným predpokladom pre možnosť odpočítania DPH v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

100. Preskúmaním veci správny súd zistil, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybniť podstatné skutkové a právne závery žalovaného, preto žaloby ako nedôvodné zamietol podľa § 190 SSP.

101. Žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, správny súd náhradu trov konania nepriznal, aplikujúc ustanovenie § 167 ods. 1 a contrario SSP.

102. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP). Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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

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

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

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

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

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

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.