

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 15S/23/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200169
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vlasta Ondrejková
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4020200169.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vlasty Ondrejkovej a členov senátu JUDr. Martiny Balegovej a JUDr. Pavla Lukáča, v právnej veci žalobcu: TOPNAD, a. s., so sídlom Pod kalváriou 4602/72A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 528 978, zastúpený: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100334333/2020 zo dňa 03. 02. 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Správny súd žalobu z a m i e t a.

II. Správny súd n e p r i z n á v a žalovanému právo na náhradu trov konania

o d ô v o d n e n i e :

21 15S/23/2020

I. Stručný priebeh administratívneho konania

Správny súd zo žalovaným predloženého administratívneho spisu zistil priebeh administratívneho konania, ktorého stručný priebeh uvádza v nasledovných bodoch:

Daňový úrad Nitra (pobočka Topoľčany) ako správca dane a prvostupňový správny orgán na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 17. 10. 2017, ktoré bolo doručené žalobcovi ako daňovému subjektu dňa 19. 10. 2017, vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (okrem iného) za zdaňovacie obdobie jún 2014.

Žalobca podal za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2014 dňa 25. 07. 2014 daňové priznanie a dodatočné daňové priznanie dňa 25. 08. 2014, v ktorom vykázal výsledný vzťah voči štátnemu rozpočtu daňovú povinnosť v sume 20 556,22 eura.

Správca dane o výsledku daňovej kontroly vypracoval protokol č. 100021310/2019 zo dňa 03. 01. 2019, ktorý bol súčasne s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, doručený žalobcovi dňa 07. 01. 2019. Deň nasledujúci po dni doručenia protokolu (t. j. dňa 08. 01. 2019) začalo v danej veci podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie.

Správca dane vo veci rozhodol rozhodnutím č. 102167003/2019 zo dňa 16. 09. 2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie jún 2014 rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 2 000 eur tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním vrátane dodatočného daňového priznania v sume 20 556,22 eura zvýšil na sumu 22 556,22 eura. Rozhodnutie bolo právnenému zástupcovi žalobcu doručené dňa 08. 10. 2019.

Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie súvisiace s dodávateľskou faktúrou č. 3006201404 od dodávateľa FLER spol. s r. o., so sídlom Seberíniho 1, 821 03 Bratislava, IČO: 47 528 869 zo dňa 30. 06. 2014, predmetom ktorej boli propračacné služby, reklama – elektronický reklamný banner s odkazom. V úvode dodávateľskej faktúry je v položke popisu uvedené Úvodná strana A. reklama – elektronický

banner s odkazom, množstvo 1, MJ. Mesiac. Za účelom preukázania reálneho uskutočnenia predložil daňový subjekt DVD nosiče, zachycujúce reklamné bannery prezentujúce spoločnosť TOPNAD a. s. Správca dane nadobudol pochybnosti o tom, či údaje na faktúre od spoločnosti FLER spol. s r. o. odrážajú skutočnosť a či dodávateľ na nich uvedený je reálnym priamym dodávateľom plnenia pre kontrolovaný daňový subjekt. Poukázal na to, že spoločnosť FLER vznikla 26. 11. 2013 a ku dňu 26. 04. 2017 zanikla v dôsledku zlúčenia a právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS Slovakia s. r. o., ktorej spoločníkom je spoločnosť EC4B INTERNATIONAL, INC, 196th ST SW 201 7127, Lynnwood 980 36, USA a konateľom B. C., bytom D. XXX, E. F. C., G. H., ktorý podľa údajov z OR SR je konateľom aspoň 500 spoločnostiach. Spoločnosť FLER za zdaňovacie obdobie jún 2014 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty a vykázala základ dane z dodania tovaru a služieb v hodnote 112 409 eur, z toho daň 22 481,80 eura, pričom si uplatnila právo na odpočítanie dane v hodnote 22 445,80 eura s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu vlastná daňová povinnosť 36 eur. Z informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že v mieste sídla spoločnosti FLER spol. s r. o. na adrese C. X, I. bolo dňa 22. 01. 2015 vykonané miestne zisťovanie za účelom preverovania ekonomickej činnosti spoločnosti, ktorá bola nekontaktná, vo vstupných priestoroch sa nachádzalo veľké množstvo poštových schránok, na poštovej schránke Advokátska kancelária MHS Legal spol. s r. o. bolo označené obchodné meno FLER spol. s r. o. a prítomná asistentka advokátskej kancelárie oznámila, že advokátska kancelária má súhlas na preberie pošty od FLER spol. s r. o.. Spoločnosť FLER spol. s r. o. nebola na adrese sídla zastihnuteľná a na prevzaté zásielky nereagovala. V rámci iného daňového konania bol vypočutý B. J., bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorý na ústnom pojednávaní dňa 17. 06. 2015 uviedol, že spoločnosť je prevádzkovateľom spravodajského portálu F., ktoré patria k 10 najčítanejším internetovým portálom na Slovensku, spoločnosť je zisková a na trhu pôsobí už 6 rokov. V zdaňovacom období jún 2014 si spoločnosť FLER spol. s r. o. uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr len dodávateľa Moiled s. r. o., so sídlom Betliarska 12, Bratislava, IČO: 47 605 529, ktorá sa stala platiteľom dane od 01. 04. 2014, pričom k zániku došlo ku dňu 05. 03. 2016 a právnym nástupcom sa stala spoločnosť LesSem s. r. o., so sídlom Betliarska 12, Bratislava, IČO: 45 316 830, ktorá bola dňa 20. 07. 2017 zrušená v dôsledku zlúčenia a právnym nástupcom sa stala spoločnosť JHK PLUS s. r. o., Betliarska 12, Bratislava, IČO: 45 652 031, ktorej spoločníkom je spoločnosť EB4INTERNATIONAL, INC, 196th ST SW 201 7127, Lynnwood 980 36, USA od 13. 09. 2014 a konateľom B. C.. Rovnakého spoločníka a konateľa má aj spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorá je právnym nástupcom spoločnosti FLER spol. s r. o. a priamym dodávateľom daňového subjektu TOPNAD a. s. Dňa 06. 05. 2015 bolo vykonané ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti Moiled s. r. o. v rámci iného konania a tento uviedol, že spoločnosť Moiled s. r. o. sa od svojho vzniku zaoberá prevádzkovaním portálu A. a pre spoločnosť FLER spol. s r. o. vykonávala obhospodarovanie portálu. Správca dane vykonal dopyt na spoločnosť SK-NIC a. s. výzvou č. 100707363/2018 zo dňa 10. 04. 2018 za účelom oznámenia údajov, kto bol v rokoch 2014 a 2015 vlastníkom domény netky.sk a z odpovede zo dňa 17. 04. 2018 vyplynulo, že od začiatku roka 2014 do 18. 06. 2014 bol držiteľom domény súčasný registrátor TOPZONE s. r. o., od 19. 06. 2014 doposiaľ sa držiteľom domény stala osoba D. J., pričom každý držiteľ mal uzatvorenú rámcovú zmluvu. Na základe výzvy správcu dane č. 101173260/2018 zo dňa 15. 06. 2018 spoločnosť TOPZONE s. r. o. v oznámení zo dňa 27. 06. 2018 uviedla, že doména netky.sk bola zaregistrovaná na základe zmluvy o registrácii a správe domény dňa 02. 06. 2010 pre fyzickú osobu B. J., bytom E. K. XXXX/XX, C. a ako vlastníkom bola uvedená spoločnosť TOPZONE s. r. o. z dôvodu urýchlenej registrácie domény, aby sa predišlo k obsadeniu domény niekým iným a z dôvodu, že zákazník B. J. nebol registrovaný SK-NIC a. s. a tento proces v roku 2010 bol časovo a papierovo náročný. Z uvedeného je zrejmé, že vlastníkom domény netky.sk v roku 2014 nebola spoločnosť FLER spol. s r. o. ale spoločnosť TOPZONE s. r. o., ktorá zaregistrovala doménu netky.sk pre fyzickú osobu B. J.. Od 19. 06. 2014 je držiteľom domény D. J. s totožnou adresou ako bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. t. j. E. K. XXXX/XX, C.. Podľa správcu dane si daňový subjekt mohol v začiatkoch spolupráce so spoločnosťou FLER spol. s r. o. preveriť vlastníka domény netky.sk a na webovej stránke A. by bol zistil, že vlastníkom je spoločnosť TOPZONE s. r. o., mal sa zaujímať o činnosť spoločnosti FLER spol. s r. o., a to aj z dôvodu, že sa jednalo o novovzniknutú spoločnosť. Daňový subjekt si neoveril, či koná s oprávnenou osobou, nepreveril si sídlo deklarovaného dodávateľa FLER spol. s r. o., nepreveril si preferencie na verejne dostupných stránkach, nepreveril si, či novovzniknutá spoločnosť je schopná realizovať tento druh reklamy. Práve týmto neobozretným a neopatrným konaním daňový subjekt umožnil deklarovanému dodávateľovi reklamných služieb spoločnosti FLER spol. s r. o. získať neoprávnený daňový prospech, keďže spoločnosť FLER spol. s r. o. predstierala, že služby poskytol dodávateľ uvedený na faktúrach, avšak úlohou tohto dodávateľa bolo tieto transakcie len formálne vykázat' v daňových priznaniach a súčasne si nárokovať na vstupe z faktúr od Moiled s. r. o. daň, ktorý taktiež uviedol faktúry na výstupe len formálne a nárokoval

si daň na vstupe od dodávateľa spoločnosti GO4IT s. r. o., u ktorej sa daň z DPH stala splatnou len jej uvedením na faktúre, nie však z reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, pri ktorom vzniká daňová povinnosť s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie dane. Preverovaním bolo zistené, že v tomto prípade došlo k porušeniu princípu neutrality DPH, ktoré spočívalo v nároku na odpočítania dane, ktorá nebola odvodená na začiatku umelo vytvoreného reťazca spoločnosť GO4IT s. r. o. – Moiled s. r. o. – deklarovaný dodávateľ spoločnosť FLER spol. s r. o. a DPH nebola prakticky odvodená ani v priebehu reťazca, pretože zúčastnené daňové subjekty daň vykazovali len formálne.

Kontrolovaný daňový subjekt pristúpil na uzatvorenie zmluvy propagovať obchodné meno, logo, prípadne produkty a služby na internetovej stránke „F., C. L. D.“, a to formou reklamného banneru B7 300 x 200 px na úvodnej stránke portálu za cenu 10 000 eur za mesiac, pričom podľa vyjadrenia predsedu predstavenstva spoločnosť topky mala vysokú cenu a rozhodol sa pre netky, pričom nebol predložený žiadny relevantný dôkaz o výhodnosti cenovej ponuky spoločnosti FLER spol. s r. o. oproti cenovej ponuke spoločnosti Zoznam s. r. o., a tieto dokumenty správcovi dane nepredložil.

Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXXXXXXXX/XX zo dňa 16. 08. 2018 za účelom preverenia uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre správca dane požiadal českú finančnú správu o vypočutie svedka B. C., konateľa spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o, ktorá je právnym nástupcom spoločnosti FLER spol. s r. o. a preverenie jej účtovných dokladov. Česká finančná správa v odpovedi uviedla, že svedok sa zdržuje na území Slovenskej republiky, preto odporučil jeho vypočutie slovenskou finančnou správou. Svedok B. C. sa nedostavil k správcovi dane na ústne pojednávanie a mailovou správou zaevidovanou pod č. XXXXXX/XXXX zo dňa 11. 12. 2018 oznámil, že v súvislosti s fúziou viac ako 7 firiem a niekoľkým sťahovaniam a zlučovaním účtovných dokladov a z dôvodu časového odstupu nie je v ľudských silách napriek snahe požadované detailné doklady pohľadať, v súčasnosti má k dispozícii rozhodujúce ekonomické materiály.

Na základe uvedených skutočností správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnom vykonaní ekonomickej činnosti spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. právneho nástupcu deklarovaného dodávateľa spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorý nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti, nepredložil účtovné doklady a so správcom dane nespolupracoval. Správca dane prijal záver, že právny nástupca deklarovaného dodávateľa spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorého konateľom je nekontaktný občan Českej republiky reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, čo vyplýva aj zo skutočnosti, že za roky 2014 a 2015 nepodal daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb.

Správca dane poukázal na to, že daňový subjekt predložil formálne doklady, ktorými preukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH, poskytol podrobné vyjadrenia preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti a predloženými CD preukázal reálnu existenciu zdaniteľného plnenia. Svedok B. J. vo výpovedi potvrdil vystavenie odberateľských faktúr pre daňový subjekt TOPNAD a. s. a ústne potvrdil deklarovanie faktúr v kontrolných výkazoch spoločnosti FLER spol. s r. o. a v daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty, bez predloženia listinných dôkazov, avšak nemal žiadne konkrétne informácie o reálnom vykonávaní preverovanej činnosti, nevedel uviesť, či spoločnosť FLER spol. s r. o. mala v čase, keď vykonával konateľa spoločnosti, materiálne zabezpečenie pre výkon predmetu fakturácie pre platiteľa TOPNAD a. s., či spoločnosť mala zamestnancov. Nevedel si spomenúť na dodávateľov spoločnosti FLER spol. s r. o., kto viedol účtovníctvo spoločnosti, na okolnosti vzniku spolupráce s TOPNAD a. s., avšak na strane druhej uviedol, že všetky činnosti spojené s predmetom fakturácie ako aj s vedením spoločnosti FLER spol. s r. o. vykonával on osobne, čo označil správca dane za zarážajúce a vyjadrenie svedka za nekonkrétne, všeobecné.

Správca dane zistil, že dodanie služby dodávateľom nebolo preukázané, a ani odberateľ nepreukázal reálnosť zdaniteľného plnenia, rozhodujúce pre uznanie odpočtu dane (daňový subjekt predložil faktúru, nepredložil zmluvu s bližšou špecifikáciou predmetu faktúry). Na preukázanie uskutočnenia obchodného prípadu je potrebné, aby tento preukázali predložením relevantných správcom dane overiteľných dôkazov obaja obchodní partneri. V tomto prípade preukázal dodanie služby predloženým listinných dôkazov iba daňový subjekt. Kontrolovaný daňový subjekt sa nachádza v postavení konečného odberateľa reklamnej služby, v ktorom došlo k daňovému úniku, ktorý bol výsledkom podvodného konania na predchádzajúcom stupni. Preverovaním bolo zistené, že v predmetnom obchodnom reťazci bol porušený princíp neutrality DPH, ktorý sa realizuje prostredníctvom nárokovania odpočítania dane na vstupe od dane na výstupe. Daň, ktorú si kontrolovaný daňový subjekt odpočítal, nebola reálne do štátneho rozpočtu zaplatená. Na základe údajov uvedených v kontrolných výkazoch správca dane zistil, že priamy dodávateľ spoločnosť FLER spol. s r. o. si uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Moiled s. r. o., ktorá si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty od spoločnosti GO4IT s. r. o., ktorej v zdaňovacom období apríl – jún 2014 nevznikla daňová povinnosť z dodania

služby pre spoločnosť Moiled s. r. o., ale z dôvodu uvedenia dane na faktúre podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. V mesiacoch júl - september 2014 si spoločnosť GO4IT s. r. o. uplatnila odpočítanie dane z faktúr, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť, ktorých existenciu nepotvrdili dodávatelia na nich uvedení a za 4 štvrtrok 2014 podala negatívne daňové priznanie, kde nedeklarovalo žiadne uskutočniteľné zdaniteľné plnenia. Správca dane nepožadoval, aby kontrolovaný daňový subjekt sám nadštandardne zisťoval, či nie je súčasťou podvodného obchodného reťazca, alebo aby sám zisťoval rozsah a správanie sa celého reťazca, avšak požadoval, aby preukázal, že konal obozretne a opatrne v obchodnom styku. V tomto prípade neprijal pri vstupe do preverovaných obchodných transakcií všetky opatrenia, v rámci obvyklej obozretnosti v obchodnom styku, aby zabránil svojej účasti na daňovom podvode a svojím konaním sa vystavil riziku, že jeho základné právo na odpočítanie dane bude obmedzené. Nepreukázal, že konal s obvyklou opatrnosťou v obchodnom styku, že prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, o čom svedčí aj výpoveď predsedu predstavenstva daňového subjektu, kde M. N. uviedol, že mu boli poradené netky a v rámci jeho jednaní so spoločnosťou FLER spol. s r. o. si neoveroval žiadnym spôsobom, či jednal s oprávnenou osobou. V prípade kontrolovaného daňového subjektu bolo zistené a preukázané podvodné konanie dodávateľa FLER spol. s r. o. a jeho subdodávateľov, o ktorom daňový subjekt mohol vedieť. Zásady neutrality DPH nebráni tomu, aby správca dane obmedzil základné právo na odpočítanie DPH u kontrolovaného daňového subjektu, ktorý svojím neobzretným a neopatrným konaním v obchodnom styku porušil riadne fungovanie spoločného systému DPH. Postup daňového subjektu, ktorý si neoveril, či koná s oprávnenou osobou, nepreveril si sídlo deklarovaného dodávateľa FLER spol. s r. o., nepreveril si preferencie na verejne dostupných stránkach, nepreveril si, či novovzniknutá spoločnosť je schopná realizovať tento druh reklamy, označil správca dane za neštandardný. Správca dane zisťoval a overoval všetky objektívne okolnosti prípadu, na základe ktorých dospel k záveru, že daňový subjekt o podvodnom konaní mohol vedieť, ak by dodržal zásady opatreného a obozretného obchodného styku. Nepreveril si základné údaje o podnikateľských aktivitách spoločnosti FLER spol. s r. o. z verejne dostupných listín – registra účtovných závierok, z webových stránok zverejňujúcich sledovanosť spravodajských portálov, pričom v začiatkoch spolupráce si mohol preveriť vlastníka domény netky.sk a na stránke A. by bol zistil vlastníka domény, ktorým bol TOPZONE s. r. o.. V danom prípade spoločnosť FLER spol. s r. o. predstierala, že služby poskytna, avšak jej úlohou bolo tieto transakcie len formálne vykázať v daňových priznaniach a súčasne si nárokovať daň na vstupe od dodávateľa Moiled s. r. o., ktorý taktiež uviedol faktúry na výstupe len formálne a nárokoval si daň na vstupe od dodávateľa spoločnosti GO4IT s. r. o., u ktorého daň z pridanej hodnoty sa stala splatnou len jej uvedením na faktúre.

Správca dane oboznámil v rámci vyrubovacieho konania daňový subjekt so všetkými úkonmi vykonanými v rámci vyrubovacieho konania, mal možnosť si tieto doklady pozrieť a oboznámiť sa s nimi. V stanovisku v rámci ústneho pojednávania, z ktorého bola spísaná zápisnica o pojednávaní č. 101517944/2019 zo dňa 20. 06. 2019 správca dane uviedol informácie získané z informačného systému finančnej správy, pretože právny nástupca subdodávateľa Moiled s. r. o. je nekontaktnou osobou a konateľ spoločnosti Moiled s. r. o. v rámci ústneho pojednávania konaného dňa 06. 05. 2015 v súvislosti s iným daňovým konaním, týkajúcich sa mesiacov august a september 2014 uviedol, že spoločnosť Moiled s. r. o. sa nakontaktovala na spoločnosť FLER spol. s r. o. na akcii zaoberajúcou sa informačnou technikou v Bratislave v roku 2014 a spolupracujú s ňou aj v súčasnosti, vykonávala obhospodarovanie portálu netky.sk a spoločnosť si uplatnila odpočítanie dane len od spoločnosti GO4IT s. r. o., u ktorej daň sa stala splatnou len z titulu jej uvedenia na faktúre. Správca dane uznáva reálnu existenciu plnenia – reklamy, v rámci vykonaného miestneho zisťovania bol daňovým subjektom predložený dôkaz o zobrazení reklamného banneru na stránke F., avšak po zistení správcom dane jednoznačne vyplýva, že deklarovaný dodávateľ spoločnosť FLER spol. s r. o. nebol skutočným dodávateľom reklamných služieb. Z výpovede svedka B. J. vyplýva, že na realizácii reklamnej kampane až po finalizáciu elektronických bannerov sa podieľal on osobne a na ďalšie osoby si nespomína. Aj keď bolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia, správca dane musí v zmysle zákona o DPH preveriť obchodný prípad tak u odoberateľa ako aj u dodávateľa, pričom je povinný vyžadovať predloženie relevantných správcom dane overiteľných dôkazov aj u dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu. Na preukázanie uskutočnenia obchodného prípadu je potrebné, aby tento preukázali predložením relevantných správcom dane overiteľných dôkazov obaja obchodní partneri, a to odoberateľ a dodávateľ. Predložené doklady v rámci daňovej kontroly preukazujúce dodanie služby, nebolo možné overiť u deklarovaného dodávateľa, ktorý v tomto prípade dodanie služby žiadnym relevantným spôsobom nepreukázal a správca dane nemal možnosť si overenie odvedenie dane na výstupe u deklarovaného dodávateľa ako ani zaúčtovanie predmetných faktúr v jeho výnosoch.

Záverom správca dane poznamenal, že postupoval v zmysle práva EÚ a preukázal, že platiteľ TOPNAD a. s. mohol a mal vedieť, že plnenie, na ktorom sa zúčastňuje je súčasťou podvodného obchodného reťazca (C 355/03 FulcrumElektronics, C 483/03 BodHouse). V danom prípade správca dane zistil dostatočne skutkový stav, zaoberal sa každým návrhom, námietkou a pripomienkou kontrolovaného daňového subjektu a zákonným spôsobom zabezpečil všetky dostupné dôkazy, ktoré posúdil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých vyvodil právny záver.

Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie.

II. Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

Žalovaný o odvolaní rozhodol správnou žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100334333/2020 zo dňa 03. 02. 2020, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Rozhodnutie žalovaného bolo doručené žalobcovi dňa 07. 02. 2020, ktorým dňom nadobudlo aj právoplatnosť. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol nasledovné:

Žalobca si ako daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 3006201404 zo dňa 30. 06. 2014 v celkovej sume 12 000 eur, základ dane v sume 10 000 eur, DPH v sume 2 000 eur za dodané služby (reklamno-propagačné služby na spravodajskom portáli A., úvodná strana reklama – elektronický banner s odkazom), od dodávateľa FLER spol. s r. o., Seberínho 1, 821 01 Bratislava, IČO: 47 528 869.

Žalovaný v rozhodnutí detailne opísal vykonané dokazovanie a procesné úkony za účelom preverenia dodania tovaru daňovým subjektom FLER spol. s r. o. spolu so zisteniami z nich vyplývajúcim.

Z vykonaného dokazovania a obstaraných podkladov pre rozhodnutie správne orgány zistili, že spoločnosť FLER bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 26. 04. 2017 a jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. so sídlom Betliarska 12, 851 07 Bratislava - mestská časť Petržalka, IČO: 46 061 151 (ďalej len „SAMOS SLOVAKIA“), ktorej spoločníkom je spoločnosť EC4B INTERNATIONAL, INC. so sídlom 196th ST SW 201 7127, 980 36 Lynnwood, Spojené štáty americké. Konateľom spoločnosti SAMOS SLOVAKIA bol v čase od 04. 03. 2011 do 18. 07. 2014 p. C. B., bytom G. XXX, XXX XX G. a od 18. 07. 2014 p. B. C., bytom D. XXX, XXX XX E. F. C., G. H..

V rámci dokazovania správca dane vyzval na súčinnosť spoločnosť SAMOS SLOVAKIA, pričom výzva sa mu vrátila s doložkou „adresát neznámy“. Ďalej predvolal k podaniu svedeckej výpovede p. B. J., ktorý bol v čase uskutočnenia zdaniateľných plnení konateľom spoločnosti FLER a dňa 28. 03. 2018 s ním vykonal ústne pojednávanie, z ktorého spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100638522/2018. Svedok potvrdil spoluprácu s daňovým subjektom, vystavenie faktúry, zrealizovanie reklamy, úhradu faktúry, pričom si už nepamätá kto koho oslovil ako prvý a ani si nepamätá akým spôsobom bola vedená komunikácia, nevedel sa vyjadriť k personálnemu a materiálnemu zabezpečeniu spoločnosti v čase obchodnej spolupráce. V rokoch 2014 a 2015 spoločnosť mala prenajaté priestory na Seberínho 1 v Bratislave. Svedok si nepamätal názvy dodávateľských spoločností, či spoločnosť mala zamestnancov a ani kto viedol účtovníctvo, avšak uviedol, že všetky činnosti spojené s predmetom fakturácie ako aj s vedením spoločnosti viedol on sám, čo je v rozpore s tvrdením, že si nepamätá, či spoločnosť mala zamestnancov. Uviedol, že v rokoch 2014 a 2015 bola spoločnosť FLER majiteľom spravodajského portálu A. a tvrdil, že na prevádzkovanie portálu nie je potrebné žiadne oprávnenie. Cena bola stanovená na základe cenníka. Správca dane v priebehu ústneho pojednávania vyzval p. B. J. k predloženiu dokladov preukazujúcich dodanie služieb podľa faktúr, pričom tento uviedol, že všetku dokumentáciu odovzdal, keď sa spoločnosť zlúčila so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA.

Za účelom preverenia zdaniateľného plnenia a získania dokumentov spoločnosti FLER spol. s r. o. správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 130000016249/2018 zo dňa 16. 08. 2018, ktorou žiadal českú finančnú správcu o vypočutie svedka B. C., konateľa spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. a po doručení odpovede predvolal na výsluch svedka B. C. a vyzval ho na predloženie účtovných dokladov zaniknutej spoločnosti FLER spol. s r. o. za zdaňovacie obdobie roku 2014. Svedok sa telefonicky a mailovou komunikáciou ospravedlnil a doklady nepredložil a v mailovej správe zo dňa 11. 12. 2018 sa vyjadril, že v súvislosti s fúziou viac ako 7 firiem a z dôvodu niekoľkým sťahovaniam a zlučovaniem účtovných dokladom, nie je možné aj z dôvodu časového odstupu doklady vyhľadať.

Správca dane ďalej vykonal dokazovanie ústnym pojednávaním s M. N., predsedom predstavenstva žalobcu, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100904574/2018 uviedol, že bol iniciátorom spolupráce, stretol sa so zástupcu portálu topky a netky a na základe cenovo výhodnejšej ponuky sa rozhodol pre netky a na prvom stretnutí sa dohodli na spolupráci a podmienky sa dojednávali postupne,

pričom si nepamätal, či mali uzatvorené zmluvy. Jednania sa konali v sídle daňového subjektu a on nebol na adrese sídla spoločnosti FLER spol. s r. o., toto si nepreveril a ani základné údaje o podnikateľských aktivitách spoločnosti FLER spol. s r. o. a ani to, či jednal s oprávnenou osobou. Dodal, že ďalšiu spoluprácu prevzal obchodný riaditeľ.

Správca dane ďalej vykonal dňa 28. 06. 2018 ústne pojednávanie s obchodným riaditeľom žalobcu D. O., ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101242567/2018 uviedol, že spoločnosť FLER bola vybratá pre reklamnú spoluprácu a túto spoločnosť vnímal ako netky.sk. Riešil technickú stránku reklamy a odmenu za reklamné služby nedohadoval. K predmetu dodávateľských faktúr uviedol, že na začiatku to sledovali, ale keď videli, že reklama spĺňa ich očakávania, už to nesledovali. Spoluprácu ukončili po tom, ako si spoločnosť zmenila názov, pričom dátum ukončenia si nepamätal.

Daňový subjekt v rámci pojednávania dňa 19. 04. 2018 predložil CD nosiče, na ktorých sa nachádzal predmet plnenia dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o. a pán Ing. Kobyda správcovi dane ukázal printscreen obrazovky z roku 2014, kde sa nachádzala reklama spoločnosti TOPNAD a. s. na stránke F..

Správca dane na základe informácií z informačného systému finančnej správy zistil, že v roku 2015 sa v rámci miestneho zisťovania nepodarilo skontaktovať s daňovým subjektom FLER spol. s r. o., ktorý na mieste sídla nebol zastihnuteľný a na prevzaté zásielky nereagoval. Bolo zistené, že v zdaňovacom období jún 2014 si spoločnosť FLER spol. s r. o. uplatňoval odpočítanie dane z dodávateľských faktúr len od dodávateľa Moiled s. r. o., ktorá si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty len od spoločnosti GO4IT s. r. o., ktorej v období II. štvrťrok 2014 nevznikla daňová povinnosť z dodania služby, ale z dôvodu uvedenia dane vo faktúre. Spoločnosť FLER spol. s r. o. daň fakturovanú kontrolovanému daňovému subjektu neodviedla do štátneho rozpočtu, pretože si ju ponížila prostredníctvom faktúry od dodávateľa Moiled s. r. o., ktorý taktiež odvodil faktúry na výstupe len formálne a nárokoval si daň na vstupe od dodávateľa spoločnosti GO4IT s. r. o. u ktorého sa daň z pridanej hodnoty stala splatnou len jej uvedením na faktúre, nie však z titulu reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

Správca dane v ďalšom za účelom overenia tvrdenia daňového subjektu, že cena za poskytnutie reklamných služieb spoločnosťou FLER spol. s r. o. bola najvýhodnejšia, získal na základe žiadosti o súčinnosť cenové ponuky od spoločnosti Zoznam s. r. o., Viedenská cesta 3-7, Bratislava a od spoločnosti MARFA Slovakia a. s., Nobelova 34, Bratislava, ktoré vypracovali (fiktívnu) cenovú ponuku služby uvedenej vo faktúre a v zmluve o reklame uzatvorenej medzi TOPNAD a. s. a FLER spol. s r. o. zo dňa 02. 01. 2015, uzavretá na dobu určitú od 01. 01. 2015 do 31. 01. 2015 a bolo zistené, že cena výhodná nebola. Ďalej preveroval tvrdenie svedka B. J., ktorý uviedol, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola majiteľom spravodajského portálu netky.sk a z odpovede spoločnosti SK.NIC, a. s. správca internetovej domény najvyššej úrovne.sk vyplynulo, že od začiatku roka 2014 do 18. 06. 2014 bola držiteľom domény registrátor TOPZONE s. r. o. a od 19. 06. 2014 až doteraz je držiteľom JUDr. Maroš Vince. Na základe výzvy JUDr. Vince uviedol, že mu nevznikli žiadne odplatné vzťahy z predmetnej domény, či už prenájmom alebo užívaním, pričom nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť. Z uvedeného je zrejmé, že vlastníkom portálu netky.sk nebola spoločnosť FLER spol. s r. o. ale spoločnosť TOPZONE s. r. o.

Správca dane konštatoval, že daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly nepredložil relevantné dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, čím nesplnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 nadväzne na § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre, a tým nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľa. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s ustanoveniami Daňového priadku, pričom vykonal nielen formálnu kontrolu predložených dokladov, ale skúmal aj realitu zdaniteľných obchodov a neuznal právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 2 000 eur.

Žalovaný k námietkam žalobcu, že rozhodnutie správcu dane je v rozpore so skutkovým a právnym stavom veci, čo zakladá jeho nezákonnosť, uviedol, že zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Ide o hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Z dôvodu ľahkej zneužitelnosti nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak ako sú deklarované vo faktúrach. Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť tzv. daňovému subjektu vzniká právo na odpočítanie od deklarovaného dodávateľa FLER spol. s r. o. len v prípade, ak by pri tomto tovare alebo službe vznikla tomuto dodávateľovi FLER spol. s r. o.

daňová povinnosť. Daňový subjekt predložením faktúry splnil len jednu z podmienok, oprávňujúcich ho k odpočítaniu dane a druhú, že k dodaniu služby reálne došlo, nepreukázal. Žalovaný je toho názoru, že obchodný prípad je dvojstranný právny akt, ktorého realizáciu musia preukázať relevantným správcom dane overiteľnými dôkazmi obaja obchodní partneri. Keďže realizáciu preukázal len jeden obchodný partner, t. j. daňový subjekt, nie je možné vysloviť záver, že uskutočnenie obchodného prípadu bolo preukázané. Len samotné vyjadrenie svedka, bývalého konateľa FLER spol. s r. o. k preverovaným skutočnostiam nie je možné považovať za preukázanie skutočného dodania služby spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Z vykonaného dokazovania a zo zistených skutočností je zrejmé, že reklama vykonaná bola, avšak daňový subjekt nepreukázal, že uvedené dodanie služby bolo reálne uskutočnené dodávateľom. Svedok B. J., bývalý konateľ FLER spol. s r. o., nepredložil žiadne účtovné doklady, ktoré by podložil jeho tvrdenie o priznaní a odvedení dane zo spornej faktúry. Účtovné doklady nepredložila ani spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. právny nástupca FLER spol. s r. o. a na výzvu správcu dane ich nepredložil ani svedok B. C., konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Svedok B. J. nepredložil správcovi dane ani protokol o odovzdaní účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o.. V tomto smere žalovaný dodal, že ak daňový subjekt, ktorý je na faktúre uvedený ako deklarovaný dodávateľ, svojím konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon za účelom správneho posúdenia dane pre účely výkonu daňovej kontroly, je nedôveryhodný. V tomto prípade nemožno prijať ako dôkaz len samotnú faktúru vyhotovenú takýmto daňovým subjektom, pretože ide o nepreskúmateľný dôkazný prostriedok, ktorého pravosť a pravdivosť nemožno overiť v účtovníctve daňového subjektu. Podľa žalovaného správcu dane nadobudol oprávnenie pochybnosť, či údaje uvedené na faktúre od spoločnosti FLER spol. s r. o. odrážajú skutočnosť a či dodávateľ na nich uvedený je reálnym priamym dodávateľom plnenia pre kontrolovaný daňový subjekt

K namietanému dôkaznému bremenu poznamenal, že síce nie je absolútne, ale je primárne nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok právo na uplatnenie odpočítania dane a ktorý si aj toto právo uplatnil. Ide o povinnosť daňového subjektu preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za splnenia stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt spoľahlivo tvrdenia nepreukáže, čo v danom prípade nebolo preukázané, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný ako oprávnený. Predloženie účtovných a iných dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie spoločnosťou, deklarovanou na predložených dokladoch ako dodávateľ. Doklady, ktoré daňový subjekt predložil, obsahovali popis dodávaného zdaniteľného plnenia, tieto sú však bez predloženia relevantných dôkazov nepreskúmateľné. Overovanie obchodných partnerov nie je síce povinnosťou daňového subjektu, ale ak si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať realitu deklarovaného obchodu. V opačnom prípade sa dostáva do dôkaznej núdze ako to bolo aj v tomto prípade. Žalovaný mal za to, že daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom FLER spol. s r. o. preukázať nevedel. Zdôraznil potrebu preverovania si obchodných partnerov dôkladnejšie pri uzatváraní obchodných transakcií. Inak ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu. V tomto smere poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06. 07. 2009.

Správca dane postupoval v zmysle § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý jednotlivito a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

K námietke, že správca dane nepreukázal, že dodanie služby bolo poskytnuté inou osobou ako dodávateľom, žalovaný dodal, že v procese výkonu daňovej kontroly uplatňuje správca dane prejednávaciú zásadu a nie vyhľadávaciú, čo znamená, že správca dane nie je povinný vykonať dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, ale je oprávnený zákonným spôsobom získať a použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Nie je povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa kontrolovaný daňový subjekt predmetnú službu nadobudol. Správca dane za účelom preverenia zdaniteľného plnenia získal informácie z nasledujúcich zdrojov z verejne dostupných informácií získaných na ORSR, z kontrolných výkazov a nahliadnutím do spisu daňových subjektov FLER spol. s r. o., GO4IT s. r. o. a Moiled s. r. o. a informácie z týchto zdrojov podrobne popísal na strane 8 až 10 rozhodnutia. Na základe toho bolo zistené, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období jún 2014 uplatnila odpočítanie dane len od dodávateľa Moiled s. r. o, ktorá si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty len od spoločnosti GO4IT s. r. o., ktorej v zdaňovacom období II. štvrťrok 2014 nevznikla daňová povinnosť z dodania

služby, ale z dôvodu uvedenia dane na faktúre. Daňové subjekty, ktoré vytvorili umelý reťazec plnení bez ekonomickej podstaty, s účelom formálneho vykázania obchodných transakcií, vykazovali v daňových priznaniach vysoké obraty a nízke daňové povinnosti. Ak by daňový subjekt konal s minimálnou mierou opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, tak by zabránil svojej účasti na vykonštruovanom obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom. Správca dane nie je povinný dokazovať nedodanie predmetnej služby, ale daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach.

Podľa názoru žalovaného správca dane v rámci jedného vyrubovacieho konania vydaním desiatich rozhodnutí k dani z pridanej hodnoty za mesiace apríl až december 2014 a k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014 neporušil § 46 zákona č. 563/2009 Z. z.. Vzhľadom k tomu, že správca dane začal daňovú kontrolu na základe zaslaného oznámenia o daňovej kontrole, v ktorom je uvedených viac kontrolovaných zdaňovacích období a za každé zdaňovacie obdobie bol zistený rozdiel dane, správca dane správne vyhotovil len jeden protokol z daňovej kontroly a vydal rozhodnutie za každé zdaňovacie obdobie zvlášť.

Správca dane preverovaním nezistil žiadny vzťah (vlastnícky, nájomný, iný) spoločnosti FLER spol. s r. o. k spravodajskému portálu netky.sk a žalovaný sa stotožňuje s tvrdením správcu dane, že spoločnosť FLER spol. s r. o. nebola v roku 2014 vlastníkom spravodajského portálu F.. Pokiaľ išlo o cenu za uvedenú službu, neboli správcovi dane predložené žiadne cenové ponuky a ani podmienky za akých mali byť tieto vypracované, preto správca dane požiadal spoločnosť Zoznam s. r. o. a spoločnosť MARFA Slovakia a. s. o vypracovanie (fiktívnej) cenovej ponuky, na základe ktorých konštatoval nevýhodnosť cenovej ponuky od FLER spol. s r. o. uvedenej vo faktúre a zmluve.

Za právne irelevantný považoval poukaz na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. 03. 2011, pretože daňový subjekt nebol zaťažovaný dôkazným bremenom ohľadne plnení dodávateľa a jeho subdodávateľov, t. j. osôb, s ktorými on sám žiadne obchodné vzťahy nedeclaroval. Úlohou daňového subjektu je preukázanie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane viažuce sa k deklarovanému zdaniteľnému plneniu medzi samotným daňovým subjektom a jeho priamym dodávateľom. Predložením faktúry, jej zaúčtovaním a zápisom do záznamov DPD ešte nie je splnená požiadavka preukázanosti, ale len formálna stránka účtovnej operácie. Listinné dôkazy, dôkazy na CD nosiči a ústne tvrdenia v konaní nie sú bez ďalšieho preukázania uskutočnenia zdaniteľného obchodu dôkazom o tom, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený spoločnosťou FLER spol. s r. o., pričom dôkazy musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť musia byť preukázané. Uvedené dokumenty bez ďalších dôkazov sú len tvrdením o niečo, čo sa mohlo ale nemuselo reálne stať.

Ostatné námietky v odvolaní žalovaný vyhodnotil ako irelevantné, nemajúce vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a daňovým subjektom nebol v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložený relevantný dôkaz, ktorý preukazuje oprávnenosť uplatnenia si práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry a v odvolaní nepodal námietky a dôkazy, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane.

III. Podstatné zhrnutie skutkových a právnych argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného

Žalobca sa správnou žalobou, doručenou správne súdu dňa 07. 04. 2020, domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100334333/2020 zo dňa 03. 02. 2020 a súčasne navrhol aj zrušenie predchádzajúceho rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 1002167003/2019 zo dňa 16. 09. 2019 a vrátenie veci na ďalšie konanie.

Žalobca považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného za vecne nesprávne a nezákonné z dôvodu podľa § 191 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), t. j. že rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, z dôvodu podľa § 191 písm. d) SSP, t. j. že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a z dôvodu podľa § 191 písm. e) SSP t. j. že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Zároveň v zmysle § 27 ods. 1 SSP žalobca navrhol, aby správny súd posúdil a preskúmal aj zákonnosť prvostupňového rozhodnutia. Podľa názoru žalobcu žalovaný svojím postupom a rozhodnutím porušil ustanovenia článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 3, ods. 7 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku.

K prvému žalobnému dôvodu vytkol žalovanému, že preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, a to pokiaľ išlo o skutočnosť, že dodanie služby/reklamy nebolo vykonané zo strany FLER spol. s r. o., pričom žalobca predložil všetky potrebné doklady, ním tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal a dokonca aj svedok - konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. vo výpovedi potvrdil spoluprácu so žalobcom, avšak z dôvodu, že žalovaný mal pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu jeho nespokojnosti a nepredloženia dôkazov požadovaných žalovaným, preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Mal za to, že bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch tým, že žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa zásadnými námietkami žalobcu, a to bez toho, aby zistil skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov. Žalobca poskytoval súčinnosť, predkladal dôkazy a prispieval k objasneniu skutkového stavu, z čoho musí byť jednoznačne vyvedené, že jeho konanie je zásadne odlišné od konania nekontaktných subjektov a nemôže byť spájaný s podvodom, ktorým mohlo byť poznačené dodanie služby/reklamy na predchádzajúcich stupňoch. V napadnutom rozhodnutí žalovaný neuvádza relevantné dôvody a zistenia, na základe ktorých by žalobca vedel alebo mohol vedieť o údajnom podvodnom konaní dodávateľa v rámci umelo vytvorenej obchodnej skupiny. K vydaniu napadnutého rozhodnutia došlo z dôvodu, že daňový subjekt, ktorý je na faktúre uvedený ako deklarovaný dodávateľ, svojím konaním znemožnil žalovanému vykonať daňovú kontrolu. Takýto právny záver je podľa žalobcu nesprávny a neprijateľný, nemajúci oporu v žiadnom zákonom predpise, žalobca nemôže byť znevýhodnený pri posudzovaní ním predložených dôkazných prostriedkov len preto, že dodávateľ uvedený na faktúre nespokojuje. Poukázal na príklad, akým spôsobom by bol posudzovaný daňový subjekt vtedy, ak by obchodoval s iným podnikateľským subjektom, ktorému by všetky daňové doklady napr. odcudzili. Podľa názoru žalobcu v tomto smere žalovaný neunesol dôkazné bremeno. Navyše žalovaný nepreukázal s akými komoditami, resp. službami mal obchodovať údajný reťazec firiem definovaný v protokoloch z daňovej kontroly. Nie je možné posúdiť, či a o aký reťazec išlo, či tu bol podvodný úmysel a či o ňom žalobca vedieť mal alebo mohol. Tvrdenia žalovaného podľa neho vykazujú znaky arbitrárnosti, keď bez uvedenia preukázaných skutočností vyvodzuje svoje tvrdenia, ktoré nevychádzajú z vykonaných dôkazov, resp. sú v priamom rozpore s vykonanými dôkazmi. Žalovaný za určujúcu skutočnosť určil, že dodávateľ uvedený na faktúre nespokojoval v priebehu daňovej kontroly. Žalovaný sa odvolával na to, že nebol povinný zabezpečovať dôkazy na preukázanie toho, či skutočne došlo k podvodnému konaniu. Tieto tvrdenia sa v kontexte jeho povinnosti zistiť a objasniť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane javia ako účelové a arbitrárne. Pokiaľ je žalobcovi na základe údajných podvodných konaní jeho dodávateľa nepriznané právo na odpočet DPH, musí byť podľa neho takýto postup riadne, presvedčivo zdôvodnený a vykonané dôkazy musia bez pochyby založiť takýto právny záver. Žalovaný založil svoj právny záver o nepriznaní práva na odpočet DPH na základe domnienok, ktoré neboli zákonným spôsobom preukázané a jeho hlavným účelom bolo preniesť riziko z nevybratia dane na žalobcu, ktorý konal v dobrej viere a nevedel a ani nemohol vedieť o možnom podvode na predchádzajúcich stupňoch. Prenesením zodpovednosti za zaplatenie DPH na žalobcu nezávisle od toho, či sa podieľal, alebo nepodieľal na podvode, sa podľa žalobcu jednoznačne nechráni zosúladený systém DPH pred podvodom a zneužitím, ale naopak žalovaný takýmto konaním, t. j. prenesením rizika nevybratia dane na iný subjekt v rade, nabáda k tomu, aby osoba povinná platiť daň správcovi dane, túto daň neodviedla. Takéto konanie žalovaného je v zásadnom rozpore s ustálenou judikatúrou Súdného dvora Európskej únie, na ktorú odkazuje v správnej žalobe.

Žalovaný zamieňa vlastníctvo spravodajského portálu netky.sk s držiteľom domény a k objektívnej hodnote dodanej služby odkázal na svoje vyjadrenia v priebehu daňovej kontroly pred správcou dane, ako aj v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Vlastníctvo internetovej stránky, a teda aj portálu netky.sk sa nezaznamenáva do žiadnych registrov a nie je možné takéhoto vlastníka z verejne dostupných zdrojov identifikovať. Preto, ak žalovaný tvrdí, že si žalobca nepreveril, kto je vlastníkom internetovej stránky a na základe toho vyvodil záver, že konal neopatrne, takéto tvrdenie je v rozpore s existujúcim právnym stavom. Poukázal aj na to, že žalovaný si v plnom rozsahu osvojil nesprávny právny záver správcu dane, prevzal do napadnutého rozhodnutia celú jeho argumentáciu bez toho, aby sa akýmkoľvek spôsobom vysporiadal s námietkami a právnym názorom prezentovaným zo strany žalobcu v podanom odvolaní a nevykonával ani žiadny úkon na odstránenie rozporov v skutkovom stave ani na preverenie skutočností uvedených v odvolaní.

K výhodnosti cenovej ponuky spoločnosti FLER uviedol, že žalovaný, resp. správca dane si dal vypracovať cenovú ponuku, z ktorej nesprávne vyvodil záver o tom, že cena, za ktorú žalobca obstaral služby bola nevýhodná, resp. vysoká. Žalovaný nesprávne vyhodnotil ním obstaraný dôkaz a neprihliadal na skutočnosť, že táto cenová ponuka bola vypracovaná v inom čase a zároveň aj za iných podmienok v porovnaní s cenou, ktorú zaplatil žalobca svojmu dodávateľovi. Tento dôkaz nevyhodnotil správne, v

dôsledku čoho vydal nezákonné rozhodnutie. Žalobca preukázal, že cena bola na trhu bežná a zároveň pre žalobcu výhodná.

Žalovaný dospel k nesprávnej objektívnej hodnote dodanej služby, keďže jeho výpočet bol absolútne nepresný, neobjektívny a zavádzajúci a objektívnu hodnotu posúdil na základe návštevnosti stránky z roku 2018, avšak neuvádza akú návštevnosť mala stránka netky.sk v období poskytovania reklamných a propagačných služieb. Cenová ponuka stránky netky.sk v relevantnom období bola pre žalobcu cenovo výhodná, čo preukázal. Žalovaný svoje presvedčenie o nevhodnosti vybranej služby z hľadiska ceny odvíjal v napadnutom rozhodnutí od počtu zobrazení (PV), avšak ukazovateľ počtu meraní (PV) je len marketingový trik poskytovateľov týchto služieb a nie je smerodajný, pretože neodráža počet reálnych užívateľov, segmentáciu návštevníkov, cieľovú skupinu návštevníkov, rýchlosť načítavania stránky, podvodné zobrazenie stránky, neodráža bounce rate - mieru okamžitého opustenia stránky, vizuálne prevedenie stránky atď. Dôležitá je aj cieľová skupina, ktorú má predmetná reklama osloviť. Na žiadne z týchto argumentov žalobcu žalovaný neprihliadol. Žalobca skutočnosti, ktoré sa týkali zvolenia si reklamy na portáli netky.sk, riadne zdôvodnil a preukázal. K týmto námietkam sa žalovaný nevyjadril. Aj z tohto dôvodu považoval žalobca napadnuté rozhodnutie za arbitrárne, nezákonné a nedostatočne odôvodnené.

K druhému žalobnému bodu žalobca uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezrozumiteľné, nepreskúmateľné a v dôsledku právnych záverov žalovaného, ktoré si navzájom odporujú aj nezákonné a vykazuje znaky arbitrárnosti. Ak na jednej strane žalovaný, resp. správca dane tvrdí, že reklama vykonaná bola, nemôže na strane druhej tvrdiť, že k dodaniu služby reálne nedošlo. Ide o zásadné a protirečivé skutočnosti. Tak isto aj dokazovanie by bolo v prípade, že reklama dodaná nebola, vedené iným spôsobom ako keby správne orgány tvrdili, že dodaná bola. Ide o zásadnú vadu daňového konania ako aj odvolacieho konania. Práve v týchto častiach vidí nezákonnosť napadnutého rozhodnutia ako aj postupu žalovaného, ktorý konštatuje a robí právne závery, ktoré si navzájom odporujú, pričom na nich zakladá rozhodnutie, na základe ktorého bol žalobca ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch.

Žalovaný nesprávne vyhodnotil jeho poukaz na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, ktoré sa vzťahuje na problematiku dôkazného bremena vo vzťahu k daňovému subjektu, ktorý podobne ako žalobca predložil potrebné listinné dôkazy a preukázal reálnu existenciu plnenia, čo potvrdil aj žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Žalobca predložil faktúry, CD nosič, doklady o úhradách, pričom nebola spochybnená existencia reklamno-propagačných služieb, dokonca na viacerých miestach napadnutého rozhodnutia sa uvádza, že k dodaniu služby došlo. Žalovaný pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Preukázal skutočné dodanie služieb, pričom žalovaný bez akéhokoľvek právneho základu spochybnil listinné dôkazy. V prípade, ak žalovaný mal pochybnosti o dodaní reklamy žalobcovi, tieto pochybnosti mal jasne, výstižne a hlavne dostatočným spôsobom vysvetliť. Neobstojí postup ak žalovaný spochybní všetky dôkazy predložené žalobcom a toto zdôvodní tým, že dokumenty sú len tvrdením o niečom čo sa mohlo, ale nemuselo reálne stať. Ide o zdôvodnenie nezlučiteľné s princípmi, na ktorých stojí demokratický a právny štát. Tento názor žalovaného nie je právnym názorom a nie je založený na zistenom skutkovom základe. Žalovaný bol povinný dôkazmi preukázať existenciu skutočností, ktoré vyvracajú vierohodnosť, správnosť a úplnosť dokladov, ktorým preukazuje žalobca daňovú povinnosť. Na podporu svojej argumentácie poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), podľa ktorého „nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“ Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora ako aj Najvyššieho súdu SR žalobca ako daňový subjekt nemôže byť sankcionovaný, resp. postihovaný za skutočnosť, že predchádzajúca alebo následná obchodná transakcia bola poznačená podvodným konaním. Takýto výklad žalovaného je v rozpore s platným právom, je nezákonný, arbitrárny.

Žalobca si preveril dodávateľa z verejne dostupných zdrojov - obchodný register, registrácia platiteľa DPH, nastavil štandardný spôsob úhrady faktúr formou bezhotovostného prevodu a poskytnutie reklamy bolo zdokumentované na CD. Žalobcom zvolený dodávateľ sa nenachádzal na portáli daňových dlžníkov a ani na zozname subjektov, u ktorých vznikli dôvody na zrušenie registrácie DPH. V tomto období sa nenachádzali žiadne negatívne informácie o žalobcovom novom dodávateľovi. K registru účtovných uzávierok dodal, že z dostupných zdrojov nie je možné získať informácie o podvodnom konaní príslušnej účtovnej jednotky. Možno získať informácie na posúdenie finančného zdravia konkrétnej firmy. Poukázal

na to, že účtovná uzávierka za rok 2013, schválená 31. 03. 2014, odzrkadľuje len stav ku koncu roka 2013, t. j. 1 mesiac po jej založení, a preto je logické, že spoločnosť v tomto štádiu disponovala len vkladom do základného imania. Išlo o novovzniknutú spoločnosť, účtovné výkazy nepoukazovali na nič neobvyklé. Prvýkrát sa dali nejaké finančné informácie o spoločnosti FLER spol. s r. o. čerpať až marci 2015, a to závierky za rok 2014, firma vykázala výnosy cca 1,6 milióna eur, v poznámkach uvádza jedného zamestnanca. Tieto skutočnosti nezakladajú žiaden dôvod na odstúpenie od platných obchodno-záväzkových vzťahov. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniťnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (poukázal pritom na rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, a z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50). Ďalej poukázal na závery obsiahnuté v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik, na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14), rozhodnutie C-329/18 Valsts ienemumu dienests proti SIA Altic, z ktorých podľa neho vyplýva, že správca dane nemôže preniesť dôkazné bremeno na žalobcu, vyžadovať od neho overovania, na ktoré nie je povinný, a vyžadovať prijatie opatrení na zabezpečenie toho, aby plnenia neboli súčasťou údajného podvodu spáchaného iným subjektom.

K tretiemu žalobnému dôvodu uviedol, že sa nestotožňuje s názorom žalovaného, že výpoveď svedka B. J. nepreukázala skutočné dodanie služby. Je neprijateľné, že je na ťarchu žalobcu, že iný od neho odlišný subjekt si nesplní svoju povinnosť predložiť dôkazy, keďže on ako daňový subjekt nedisponuje v daňovom ani súdnom konaní donucovacími právomocami, nemá akým spôsobom zákonne donútiť iný daňový subjekt, aby spolupracoval s príslušným správcou dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4 SŽ 65, 66/01. Podľa žalobcu nemožno hovoriť o zachovaní rovnakých práv a povinností žalobcu a dodávateľa (spoločnosti FLER), ak nesplnenie povinností jedného subjektu je na ťarchu druhého subjektu. Skutočnosť, že daňový subjekt znemožňuje vykonanie kontroly, nemôže dostať žalobcu bez akéhokoľvek pričinenia do tak nevýhodnej pozície, že bude v konečnom dôsledku rozhodnuté v jeho neprospech, a to za súčasného zistenia zo strany žalovaného, že reklama skutočne poskytnutá bola. Pri dokazovaní v rámci správy daní sa uplatňuje aj vyhladávací zásada, správca dane je tak povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je viazaný návrhmi daňových subjektov. Bolo zákonnou povinnosťou správcu dane vyhľadať subjekt, ktorý podľa neho službu dodal. Pokiaľ žalovaný tvrdí, že bolo vykonané dostatočné dokazovanie, nemožno dospieť k inému záveru, ako k tomu, že službu dodala spoločnosť FLER spol. s r. o., čo žalobca preukázal a konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. potvrdil. Namietal, že žalovaný sa nijakým spôsobom nevysporiadal s väčšinou argumentov v odvolaní, čím došlo k porušeniu práva žalobcu na spravodlivý daňový proces. Žalobca opätovne namietal, že žalovaný postupoval nezákonne, keď preniesol dôkazné bremeno na žalobcu a nevykonal žiadne dôkazy na preukázanie skutočnosti, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávaného obchodného reťazca. Je podľa neho zrejmé, že ak žalobca v rámci daňovej kontroly predložil dôkazy (faktúry, CD nosiče, doklady o úhradách; vysvetlil, prečo si vybral konkrétneho dodávateľa, čo si o ňom zistil a prečo si nezistil tie skutočnosti, ktoré požadoval žalovaný), nemôže žalovaný svojvoľne bez akýchkoľvek iných dôkazných prostriedkov prijať záver, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávaného obchodného reťazca. Podľa názoru žalobcu musia byť rozhodnutia vydané v daňovom konaní v súlade so zákonom, musia vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a v žiadnom prípade nemôže ich vydanie byť založené na neexistencii dôkazov, ktoré mala poskytnúť iná osoba ako žalobca. Je nesprávne, arbitrálne a v konečnom dôsledku aj nezákonné, aby žalobca ako daňový subjekt suploval zákonnú povinnosť žalovaného len z dôvodu, že tomuto sa nepodarilo zistiť všetky skutočnosti na správne rozhodnutie.

K žalobe sa vyjadril žalovaný, ktorý navrhol, aby správny súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. K jednotlivým žalobným dôvodom uviedol nasledovné:

Zotrval na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Zistenia správcu dane ako aj závery z týchto zistení vyplývajúce sú podľa žalovaného vyčerpávajúcim spôsobom uvedené v prvostupňovom rozhodnutí ako aj v napadnutom rozhodnutí.

Podľa žalovaného sú námietky uvedené v podanej žalobe identické s námietkami v odvolaní. Uviedol, že konaním žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočítanie dane deklarovaných faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o., pričom predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty,

ale nie je tým preukázaná ešte realita a realizácia obchodných transakcií, keďže technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Preto akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Správca dane vykonal dokazovanie s cieľom preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, pričom postupoval v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. V danom prípade žalobca bol povinný preukázať tvrdenia relevantnými dôkazmi, pretože ho zaťažovalo v konaní dôkazné bremeno, čo nepreukázal. Správca dane preveroval realitu uskutočnenia zdaniteľného plnenia zaslaním výzvy spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. na predloženie účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o., avšak bezvýsledne. Predvolal na výsluch svedka B. J., ktorý uviedol, že spolupracovali so žalobcom, ale nevedel tvrdenia podložiť účtovnými dokladmi. Jeho výpoveď bola zmätčná, keď najskôr tvrdil, že si nepamätá, či mala spoločnosť nejakých zamestnancov a ani kto viedol účtovníctvo a uviedol, že všetky činnosti spojené s predmetom fakturácie ako aj s vedením spoločnosti viedol on sám. Správca vyzval B. C., ktorý je konateľom spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. na predloženie účtovných dokladov zaniknutej spoločnosti FLER spol. s r. o., avšak ani tento svedok správcovi dane účtovné doklady nepredložil. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a prihliadol na všetky zistené skutočnosti. V danom prípade žalobca ako odoberateľ predložil správcovi dane ako dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatnených daňových nákladov dodávateľské faktúry, ale dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy.

Žalobca mohol zabrániť svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom, ak by pri obchodnom styku konal aspoň s minimálnou mierou opatrnosti a obozretnosti. Mal konať o to obozretnšie, pretože vedel, že ide o novozaloženú spoločnosť. M. B. N. si nijakým spôsobom nepreveril, či konal s oprávnenou osobou, nebol osobne na adrese sídla spoločnosti FLER spol. s r. o., nepreveril si sídlo spoločnosti, základné údaje o podnikateľských aktivitách z verejne dostupných listín – registra účtovných závierok, z webových stránok zverejňujúcich sledovanosť spravodajských portálov. Podľa zistení správcu dane spoločnosť FLER spol. s r. o. nemala webovú stránku, tak by zabránil svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci. Nie je ani v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, na ktorom sa zúčastní, nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Zákon o DPH ponecháva na zvážení každého platiteľa tejto dane, akým spôsobom si preverí splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, pričom ich nemusí preverovať žiadnym spôsobom, pretože preverovanie obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu. V prípade ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť zvlášť obozretný a schopný preukázať realitu deklarovaného obchodu, inak sa dostáva do dôkaznej núdze.

Podľa názoru žalovaného správcu dane postupoval v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a aj v súlade s § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Preto s tvrdením žalobcu, že jeho práva a právom chránené záujmy boli porušené, nesúhlasil.

Žalobca opakovane uvádza námietky, ktoré uviedol v odvolaní ohľadne vlastníctva spravodajského portálu F., s ktorými sa vysporiadal žalovaný v rozhodnutí. V danom prípade správca dane preverovaním nezistil žiaden vzťah spoločnosti FLER spol. s r. o. k spravodajskému portálu F..

Na základe hodnotenia dôkazov žalovaný nespochybnil to, že reklama vykonaná bola, ale spochybnil, že dodávateľom služby bola spoločnosť FLER spol. s r. o.. Žalobca ako dôkaz predložil zmluvu za zdaňovacie obdobie január 2015. Údajná obchodná transakcia trvala od apríla 2014 do septembra 2015, pričom za obdobie apríl až december 2014 žalobca nepredložil žiadnu zmluvu o spolupráci. V zmluve z januára 2015 je uvedený v predmete zmluvy text - reklamný banner B7 300 x 200 px na úvodnej strane portálu. Vo faktúrach žalobcu za apríl až december 2014 je uvedený iný predmet plnenia ako v zmluve o reklame. Z uvedeného vyplýva, že žalobca v tomto obchodnom prípade nekonal v súlade so zásadou opatrnosti. Pokiaľ ide o printscreen obrazovky s reklamou za rok 2014, tento nepredstavuje relevantný dôkaz vo vzťahu k dodaniu služby, ktorými by žalobca odstránil pochybnosti o dodaní služby podľa predložených faktúr. Na tomto printscreeene obrazovky je reklamný banner žalobcu vedľa článkov s dátumom 30. 03. bez zobrazenia roku. Ak reklama trvala od apríla 2014, printscreen sa nemôže týkať zdaňovacieho obdobia apríl až december 2014. Dokazovanie správcu dane slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných žalobcom.

Zotrval na vyjadrení, že žalobca z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2011 zdôraznil záver, v zmysle ktorého nemožno vyvodit' dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľa a opakovane uvádza, že odkaz na túto časť rozsudku je v danom prípade irelevantná, pretože žalobca nebol zaťažovaný dôkazným bremenom ohľadne plnení dodávateľa a subdodávateľa, t. j. osôb s ktorými on sám žiadne obchodné vzťahy nedeklaroval.

Námietky žalobcu týkajúce sa dôkazného bremena sú obsiahnuté v celej žalobe a sú identické s námietkami žalobcu v odvolaní proti rozhodnutiu správca dane. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za daňový subjekt, pretože daňové konanie je ovládané prejednávacou zásadou nie vyhľadávacou. Odpočet DPH si uplatnil žalobca, a preto musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak ako deklaroval v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej v daňovom podklade a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca listinami preukázať nevedel, napriek tomu, že ho zaťažuje dôkazné bremeno. V zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/51/2010 ak správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, daňový subjekt musí preukázať, že k zdaniteľnému obchodu skutočne došlo tak ako deklaruje daňovými dokladmi. Dodanie služby, v tomto prípade reklamy, musí byť preukázané overiteľnými listinnými dôkazmi ako na strane žalobcu tak aj na strane obchodného partnera spoločnosti FLER spol. s r. o., čo v danom prípade preukázané nebolo.

K vyjadreniu žalovaného sa žalobnou replikou vyjadril žalobca.

Dodal, že žalovaný len rekapituluje tie isté skutočnosti a tvrdenia, ktoré uvádzal vo svojom rozhodnutí jednak sám žalovaný a aj správca dane v rozhodnutí, ktoré bolo napadnuté odvolaním. Neuvádza žiadne nové skutočnosti ani tvrdenia, ktorými by vyvracal skutkové tvrdenia žalobcu a rovnako neuvádza ani žiadne nové tvrdenia, ktoré by opodstatňovali jeho záverečný návrh a síce, aby správny súd žalobu zamietol.

Žalobca neporušil § 49 ods. 1, ods. 2 v spojení § 51 ods. 1 zákona o DPH, pretože si riadne a preukázateľne uplatnil svoje právo na odpočítanie dane z deklarovaných faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o.

Žalobca ďalej uviedol, že pokiaľ žalovaný odkazuje na iné daňové konania (podľa ktorých je napr. B. C. tzv. biely koň), považuje tieto tvrdenia za nedostačujúce a nepreukázané, keďže žalobca nie je účastníkom iných daňových konaní, ako tých, ktoré sú vedené na podklade faktúr od spoločnosti FLER, a to, aké skutočnosti správca dane zistil v iných daňových konaniach je z jeho postavenia ako konkrétneho daňového subjektu irelevantné, keďže tieto iné daňové konania nemohol nijakým spôsobom ovplyvniť. Žalovaný na jednej strane tvrdí, že dodanie služby nebolo spochybnené (čo bolo uvedené aj v napadnutom rozhodnutí), ale na druhej strane výpoveď konateľa spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorý potvrdil dodanie služby, spochybňuje. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný rozlične posudzuje jednotlivé časti tej istej výpovede na vyvodenie rozličných právnych záverov, čo je v rozpore s príslušnými právnymi predpismi, ako aj so zásadou zákonnosti. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady, dokonca aj svedok – konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. na výsluchu potvrdil spoluprácu so žalobcom, avšak z dôvodu, že žalovaný mal pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu jeho nespolupracovania, vydal napadnutého rozhodnutie, ktoré je nezákonné a nedostatočne odôvodnené. Tvrdenie žalovaného o existencii údajného podvodného reťazca nebolo preukázané, pričom prijatie takéhoto právneho záveru bez akéhokoľvek presvedčivého preukázania, je v hrubom rozpore s príslušnými právnymi predpismi upravujúcimi daňové konanie. Mal za to, že v tomto smere žalovaný neunesol dôkazné bremeno. Žalovaný nepreukázal s akými komoditami, resp. službami mal obchodovať údajný reťazec firiem definovaný v protokoloch z daňovej kontroly a v napadnutom rozhodnutí, pričom k tejto skutočnosti sa nevyjadril ani vo svojom vyjadrení. Žalovaný bol povinný zistiť riadne a čo najúplnejšie skutkový stav veci a na základe dostatočne zisteného skutkového stavu mal vydať rozhodnutie, ktoré bude aj dostatočne a presvedčivo odôvodnené, čo však v danom prípade nebolo.

Vo vzťahu k tvrdeniu žalovaného, že napadnuté rozhodnutie nebolo postavené na existencii podvodného konania žalobcu uviedol, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa uvádza definícia podvodného konania, rovnako sa v značnej časti poukazuje na existenciu podvodného obchodného reťazca, ktorého súčasťou mal byť dodávateľ žalobcu a iné daňové subjekty, pričom aj toto bol jeden z dôvodov, pre ktoré mal žalovaný vydať napadnuté rozhodnutie. Argumentácia žalovaného, že nepostavil svoje rozhodnutie na tom, že žalobca bol účastníkom podvodného konania je irelevantná, keďže žalobca podľa neho poukazoval v správnej žalobe (aj v odvolaní) na to, že z dôvodu údajnej existencie podvodného obchodného reťazca boli spochybnené jeho obchodné transakcie s deklarovaným dodávateľom. Žalobca však na existenciu údajného obchodného reťazca nemal žiadny vplyv a nemal sa z verejne dostupných zdrojov ani ako dozvedieť, že takýto reťazec vôbec niekedy existoval. Podľa žalobcu je

takýto postup v zrejmom rozpore s existujúcim právnym stavom a v značnej miere poškodzuje práva a právom chránené záujmy žalobcu.

K žalobnej replike sa žalovaný nevyjadril.

IV. Zhrnutie priebehu konania

Žalobca v konaní požiadal o prejednanie veci samej na pojednávaní. Správny súd preto na prejednanie žaloby žalobcu nariadil pojednávanie, na ktorom sa vyjadril právny zástupca žalobcu v súlade so svojimi písomnými podaniami a do pozornosti súdu dal rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19. Uviedol, že v administratívnom konaní nebolo spochybnené dodanie predmetnej služby žalobcovi, ale bola spochybnená len otázka, či predmetnú službu dodal deklarovaný dodávateľ. Žalobca vykonal a navrhol všetky dôkazy, ktoré je možné od neho spravodlivo požadovať, pričom dokázal prijatie služby, a preto podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ prešla na správcu dane povinnosť dokázať, že túto službu dodal niekto iný ako deklarovaný dodávateľ, ak správca dane spochybnil deklarovaného dodávateľa. Samotná služba v zásade predstavovala nehmotný výsledok, ktorý bol zachytený v elektronickom prostredí ako internetová reklama, a preto nie je zrejme ako inak mal žalobca dokázať, že mu predmetnú službu dodal deklarovaný dodávateľ. Dodal, že žalobca má vedomosť o právnom názore tunajšieho súdu, a to senátov 11S a aj zmenenom názore senátu 26S a poznamenal, že aplikované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 nie je aplikovateľné na tento prípad, pretože rieši inú situáciu, a to konkrétne spochybenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby, t. j. že dodávateľ nemal status zdaniteľnej osoby. V tomto prípade deklarovaný dodávateľ mal status zdaniteľnej osoby, nebol v žiadnom zozname rizikových alebo podvodných firiem ohľadne DPH. Žalovaný sa pojednávania nezúčastnil a svoju neúčasť ospravedlnil.

V. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov účastníkov konania a ich vyhodnotenie, právne posúdenie veci

Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (§ 134 ods. 1, 2 SSP) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 03. 02. 2020 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP rozsudkom zamietol.

Správny súd vec právne posudzoval a rozhodoval podľa nasledovných ustanovení

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

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

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

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 06. 2015, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuťelné a nehmotné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a

bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

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

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

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) vyššie citovaného zákona, 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.

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

Podľa § 71 ods. 1 písm. a), c), ods. 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

Z daniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,

c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie

postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,
d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

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

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

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

Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 03. 2020, teda i v čase rozhodovania žalovaného, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené

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

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

Podľa § 63 ods. 2, 5 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

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

Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2014 v sume 2 000 eur po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v období od 06. 11. 2017 do 07. 01. 2019 (s prerušením od 27. 08. 2018 do 16. 11. 2018 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a nepreukázal uskutočnenie zdanieľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa - spoločnosti FLER spol. s r. o..

Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014 pri ním tvrdenom dodaní plnenia podľa faktúry č. 3006201404 zo dňa 30. 06. 2014 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 30. 06. 2014 od spoločnosti FLER spol. s r. o. v sume 12 000 eur (z toho cena bez dane z pridanej hodnoty v sume 10 000 eur a daň z pridanej hodnoty v sume 2 000 eur). Predmetom tejto faktúry boli reklamno-propagačné služby na spravodajskom portáli A. a konkrétne „reklamný banner s odkazom“. Žalobca v podanej žalobe namietal najmä nesprávne právne posúdenie, nedôvodné prenesenie dôkazného bremena, vykonanie dokazovania nezákonným spôsobom, pričom tvrdil, že právne závery rozhodnutí daňových orgánov si odporujú a skutkový stav veci nebol zistený dostatočne.

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

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) až d) ako i v § 51 ods. 1 písm. a) až d) vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný v daňovom doklade, teda v tomto prípade vo vyššie označenej faktúre vystavenej spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom fakturovanej služby s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 31. 07. 2014. Z § 49 ods. 1 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky plnenia, ktoré mu mal dodať ním deklarovaný poskytovateľ služby ako dodávateľ, t. j. FLER spol. s r. o. len v prípade, ak by pri tejto dodávke vznikla označenému dodávateľovi daňová povinnosť.

S poukazom na označenie predmetu plnenia na faktúre č. 3006201404 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 30. 06. 2014 ako „reklamný banner s odkazom, úvodná stránka (A.)“ bolo i podľa názoru súdu potrebné vykonať dokazovanie, ktoré správca dane v potrebnom rozsahu i vykonal, a to vyžiadaním listinných dokladov, výsluchom štatutárnych zástupcov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním ďalších spoločností, ktoré sa mali (mohli) na plnení poskytnutom žalobcovi podieľať.

Dňa 28. 03. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu ako svedok vypočutý Peter Vince (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.). Potvrdil, že vystavil správcovi dane predložené faktúry pre žalobcu, ale nespomenul si, kto viedol účtovníctvo spoločnosti, ani na to, ako došlo k nadviazaniu obchodnej spolupráce so žalobcom. V zmysle faktúr vystavených pre žalobcu správca dane požiadal svedka o predloženie dokladu oprávňujúceho v roku 2014 prevádzkovanie portálu A., na čo svedok reagoval tak, že si nespomína, či potreboval nejaké povolenie na prevádzkovanie spravodajského portálu, všetku dokumentáciu spoločnosti odovzdal nástupníckej spoločnosti. Tvrdil, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola v roku 2014 vlastníkom spravodajského portálu F.. Taktiež popísal proces realizácie predmetu plnenia uvedeného na faktúrach ako „reklama - elektronický banner s odkazom“ s tým, že na realizácii sa podieľal osobne a na ďalšie osoby si nespomenul. Ďalej tvrdil, že všetky faktúry boli riadne zaúčtované, čo je možné overiť na základe kontrolných výkazov a daňových priznaní v systéme finančnej správy. Správcovi dane na pojednávaní a ani dodatočne nepredložil žiadne relevantné doklady (okrem notárskej zápisnice č. N 239/2017, NZ 10839/2017, NCRIs 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, predmetom ktorej bola zmluva o zlúčení nástupníckej spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. so siedmymi zanikajúcimi spoločnosťami vrátane spoločnosti FLER spol. s r. o.) preukazujúce a potvrdzujúce dôvodnosť fakturácie zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcu.

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

Na pojednávaní dňa 09. 05. 2018 bol vypočutý štatutárny zástupca spoločnosti žalobcu (M. B. N. - predseda predstavenstva), ktorý uviedol, že si dal poradiť, aby išli do internetovej reklamy a konkrétne mu poradili tri firmy (topky, netky a tretiu si nepamätal). Spoločnosť topky mala vysokú cenu, preto sa rozhodol pre netky, ktoré mu boli poradené a reklama bola pre nich výhodná. Komunikácia prebiehala

telefonicky, emailom a keď ústne, tak v spoločnosti. Neoveroval si, či jedná s oprávnenou osobou, ale pán J. bol u nich v spoločnosti a zaujala ho jeho „odhodlanosť, ambícia, záujem rozvíjať sa.“

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

Z týchto výpovedí je zrejmé, že vypočuté osoby sa nevedeli konkrétne vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. (dodávateľ) a odberateľom (žalobca) v zmysle faktúry č. 3006201404 zo dňa 30. 06. 2014 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 30. 06. 2014. Potvrdenie spolupráce (ako to uvádza žalobca v žalobe a vo vyjadrení zo dňa 28. 04. 2021) a vystavenie faktúry konateľom deklarovaného dodávateľa Petrom Vincem ešte nepotvrďuje dôvodnosť fakturácie za mesiac jún 2014, a teda dodanie tam uvedenej služby/reklamy žalobcovi zo strany vyššie uvedeného dodávateľa. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany tohto dodávateľa nie je ani CD nosič, ktorý bol správcovi dane prezentovaný dňa 19. 04. 2018.

Podľa výpisu z obchodného registra príslušného súdu bola spoločnosť FLER spol. s r. o. zrušená od 30. 03. 2017 a zanikla dňom 26. 04. 2017 (deň dobrovoľného výmazu z obchodného registra) v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Správca dane výzvou zo dňa 02. 02. 2018 vyzval túto spoločnosť ako právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o. na predloženie dokladov, ktoré sa týkajú tejto spoločnosti a jej obchodných vzťahov so spoločnosťou žalobcu, ale zásielka zaslaná spoločnosti na adresu zapísanú v obchodnom registri sa vrátila s poznámkou doručovateľa, že adresát je neznámy. Konateľom spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. je B. C. s adresou pobytu v Českej republike a táto skutočnosť bola dôvodom toho, že správca dane prostredníctvom žalovaného požiadal českú finančnú správu o jeho vypočutie ako svedka a predloženie dokladov. Česká finančná správa oznámila, že B. C. neposkytne o firmách, v ktorých figuruje ako konateľ, žiadne informácie a ani doklady, ale pravidelne sa vyskytuje na Slovensku, kde je aj kontaktný. Na predvolanie k správcovi dane sa B. C. nedostavil, ale zaslal písomné vyjadrenie zo dňa 10. 12. 2018, v ktorom nevylúčil spoluprácu spoločnosti FLER spol. s r. o. so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie (daňové priznanie, výsledovka a pod.). Nedostavil sa ani na opakované predvolanie. Z výpisu z obchodného registra na internete možno zistiť, že osoba s menom B. C. bola, resp. je zapísaná v niekoľkých stovkách spoločností (500 spoločností), pričom dostupná aplikácia neumožňuje výpis viac ako 500 položiek.

Správca dane v predmetnej veci využil i informačný systém finančnej správy a nahliadol do daňového spisu (vrátane daňových priznaní a kontrolných výkazov) spoločnosti GO4IT s. r. o. (ktorej právnym nástupcom bola spoločnosť WTB, s. r. o.), Moiled s. r. o., (ktorej právnym nástupcom bola spoločnosť JKH PLUS s. r. o.), o čom si dňa 12. 06. 2018 vyhotovil úradný záznam. Z týchto listín (kontrolných výkazov) vyvodil záver, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období jún 2014 uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty hlavne z faktúr od dodávateľa Moiled s. r. o. a táto si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od jediného dodávateľa, t. j. spoločnosti GO4IT s. r. o., ktorej v zdaňovacom období III. štvrtroka nevznikla daňová povinnosť dodania služby, ale len z dôvodu uvedenia dane na faktúre. Na využitie poznatkov z informačného systému finančnej správy odkazoval správcu dane i Peter Vince ako bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. a taktiež i B. C. ako konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorá je právnym nástupcom spoločnosti FLER spol. s r. o.. Zistenia z tohto informačného systému jednoznačne preukazujú, že vyššie uvedené spoločnosti v zdaňovacom období jún 2014 deklarovali obchodovanie prevažne, resp. výlučne len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca medzi nimi a čo konštatoval i správca dane vo svojom rozhodnutí. V tejto súvislosti nemožno opätovne nespomenúť, že spoločnosť FLER spol. s

r. o. bola zrušená od 30. 03. 2017 a zanikla dňom 26. 04. 2017 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Spoločnosť Moiled s. r. o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 11. 01. 2014 a zrušená od 15. 12. 2015 a dňa 05. 03. 2016 bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou LesSem s. r. o., ktorá bola zrušená od 20. 07. 2017 a dňa 19. 08. 2017 bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra. Jej právnym nástupcom je od 19. 08. 2017 spoločnosť JKH PLUS s. r. o. Za zmienku stojí i skutočnosť, že spoločníkom spoločnosti FLER spol. s r. o., SAMOS SLOVAKIA s. r. o., Moiled s. r. o., LesSem s. r. o., JKH PLUS s. r. o. je, resp. bola spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC. 196TH ST SW 201 7127 Lynnwood, Washington 980 36 Spojené štáty americké a tieto zistenia uvádzal i správca dane vo svojom rozhodnutí.

S poukazom na vyššie uvedené dôkazy, najmä výpoveď B. J., výpovede štatutárnych zástupcov žalobcu, resp. zamestnanca žalobcu, správca dane vyvodil záver, že tieto nepotvrdzujú dôvodnosť vystavenia faktúry zo strany deklarovaného dodávateľa (FLER spol. s r. o.) pod č. 3006201404 zo dňa 30. 06. 2014 pre žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorej bolo dodanie služby s označením „elektronický reklamný banner s odkazom, úvodná strana (A.)“. Samotná faktúra a ani samotné dodanie služieb fakturovaných predmetnou faktúrou nie sú sami o sebe dôkazom o tom, že fakturované služby boli žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, a teda dodávateľom, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Výsledkom preverenia deklarovaného zdanieľného obchodu správcou dane bolo zistenie, reálne dodanie fakturovaných služieb práve od deklarovaného dodávateľa uvedeného na predmetnej faktúre vystavenej od dodávateľa FLER spol. s r. o. nebolo vierohodne preukázané. Správca dane v predmetnej veci vykonal i ďalšie dokazovanie (okrem iného zamerané i na zisťovanie vlastníka, registrátora a držiteľa domény netky.sk, zisťovanie cenových relácií poskytnutej služby u iných poskytovateľov v kontrolovanom zdaňovacom období, preukazovanie existencie obchodného reťazca a pod.) a rozsiahlo popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval i žalovaný. Nie všetky skutočnosti, z ktorých správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzal a uvádzal v rozhodnutí, majú rovnakú preukaznú silu, pričom niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové a niektoré spĺňajú podpornú funkciu. Podľa názoru správneho súdu je ale podstatné zistenie, že všetky zhromaždené podklady a dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného v predmetnej veci.

Základom rozhodnutia správcu dane ako i rozhodnutia žalovaného je zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období jún 2014, teda nebolo preukázané dodanie plnenia v zmysle faktúry zo dňa 30. 06. 2014. Žalobca v konaní nepreukázal, že plnenie (poskytnutie služieb) deklarované predmetnou faktúrou bolo reálne uskutočnené a poskytnuté práve spoločnosťou FLER spol. s r. o. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchod deklarovaný predmetnou faktúrou bol reálne uskutočnený tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytol práve ten dodávateľ, ktorý je uvedený na danej faktúre, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa, t. j. spoločnosti FLER spol. s r. o. v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 tohto zákona. Rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, je i podľa názoru súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

Žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali, že služby fakturované faktúrou č. 3006201404 zo dňa 30. 06. 2014 boli žalobcovi dodané. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou FLER spol. s r. o., a teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe uvedenej faktúry. Zistenia daňových orgánov, resp. ich konštatovania v rozhodnutiach si podľa názoru správneho súdu neodporujú a ani nevykazujú znaky arbitrárnosti, ako to tvrdí žalobca v žalobe. Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre nebolo preukázané, ešte neznamená, že toto plnenie nemohlo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, ale nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly tohto dodávateľa vyhľadávať. Z § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže uplatniť odpočítanie dane z pridanej

hodnoty, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom tejto dane. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo vychádzať nielen z formálnej stránky daňového dokladu (faktúry) predloženého žalobcom ako platiteľom tejto dane, ale aj zistiť, či tento doklad i po materiálnej stránke je odrazom skutočností, ktoré deklaruje, teda okrem iného i to, či tam uvedené plnenie dodal tam uvedený dodávateľ. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie (službu) v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ju získal, pokiaľ skutkové zistenia správcu dane získané vykonaným dokazovaním nepreukazujú tvrdenie žalobcu o tom, že predmetné plnenie mu dodala ním uvádzaná spoločnosť. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, preukázal existenciu podmienok, ktoré stanovil pre nárok na odpočítanie dane. Samotná faktúra je dokladom na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. iba vtedy, ak je nespochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je deklarované vo faktúre, a to vo všetkých znakoch uskutočneného zdaniteľného plnenia, t. j. v právnej skutočnosti, objekte ako aj subjekte.

K uvedenému správny súd, odkazujúc aj na právne vety rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/39/2017, ktorý je len jedným z rozhodnutí ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (túto skutočnosť správny súd v prejednávanej veci osobitne zdôrazňuje). V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt (žalobcu), a teda je jeho povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V prípade dôvodného spochybnenia dodávateľa uvedeného na faktúre (ako tomu bolo v tomto prípade) je potrebné, aby sám daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty. Správny súd ďalej uvádza, že § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. upravuje povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosti uvedené v tomto ustanovení pod. písm. a/ až c/, pričom správca dane nie je povinný označovať dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť.

V prejednávanej veci nebolo v administratívnom konaní preukázané poskytnutie služieb zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre, ktorý faktúru žalobcovi vystavil, teda spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Za týchto okolností bolo potom na žalobcovi, aby preukázal reálny obsah faktúry č. 3006201404 zo dňa 30. 06. 2014 inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca v prejednávanej veci nesporne neurobil, nakoľko nepreukázal, že plnenie, za ktoré mu bola vystavená predmetná faktúra, bolo poskytnuté práve spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako vystaviteľom faktúry. Daňový subjekt ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov (a to už v rámci realizácie deklarovaného obchodného vzťahu), ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre jej odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

Podľa názoru správneho súdu zo strany daňových orgánov nešlo ani o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcich sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť či zistiť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností, majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a na ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných obchodov. Aj keď overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, avšak v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť a ekonomickú opodstatnenosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. 05. 2018).

Podstatná pre rozhodnutie správcu dane ako i žalovaného v tejto veci bola skutočnosť, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom ich splnenie nebolo preukázané. Správny súd v tejto súvislosti opätovne poukazuje aj na ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/4/2009, 5Sžf/63/2011, 5Sžf/52/2011, 3Sžf/100/2012), ako aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (žalobcovi). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím 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 na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má teda v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri plnení, ktoré mu mala dodať spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľného plnenia (ktorú daňové orgány nespochybnili), ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci jún 2014 na základe ním predloženého dokladu - faktúry správcu dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka reklamy) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobcom predloženej faktúre, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania okrem tejto faktúry, resp. dokladov o jej úhrade, nebol správcovi dane predložený žiadny dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Predložený CD nosič, na základe ktorého daňové orgány uznali dodanie plnenia žalobcovi, nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že plnenie (dodanie reklamy) bolo i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre. Preto ak nebolo preukázané dodanie plnenia zo strany

deklarovaného dodávateľa žalobcovi, nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, alebo o ňom vedel, príp. mal vedieť.

S poukazom na uvedené správny súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 16. 09. 2019 určil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 2 000 eur tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním vrátane dodatočného daňového priznania v sume 20 556,22 eura zvýšil na sumu 22 556,22 eura. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 16. 09. 2019 potvrdil podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať

Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci Q. H. proti R., rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu SR (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

Záverom správny súd poznamenáva, že sa stotožňuje s argumentáciou právneho zástupcu žalobcu, že aplikácia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 nie je relevantná na prejednávanú vec, ktoré rozhodnutie rieši otázku spochybnenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby, t. j. že dodávateľ nemal status zdaniteľnej osoby. V tomto prípade deklarovaný dodávateľ mal status zdaniteľnej osoby, a preto poukaz na uvedené rozhodnutie, ako vyplývalo z rozhodnutia Krajského súdu v Nitre vo veci 26S/22/2020 neobstojí.

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

O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 168 a contrario SSP tak, že úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, keďže nezistil dôvody, pre ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, aby ich žalovanému nahradil.

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

Poučenie:

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

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

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

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

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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