

Súd: Krajský súd Trnava
Spisová značka: 20S/86/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2021200180
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Monika Hrašnová
ECLI: ECLI:SK:KSTT:2022:2021200180.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trnave v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Moniky Kadlicovej a sudcov JUDr. Róberta Foltána a JUDr. Eriky Tischlerovej v právnej veci žalobcu: CEMIS, s. r. o., so sídlom Priemyselná 1, 917 01 Trnava, IČO: 44 605 170, právne zastúpený advokátom: Mgr. Mgr. Pavol Sojka, PhD., so sídlom A. Kmeťa 357/1, 018 41 Dubnica nad Váhom, IČO: 42 152 101, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 225384/2021 zo dňa 14.05.2021, takto

rozhodol:

Súd žalobu z a m i e t a .

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

odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania a dôvody preskúmaného rozhodnutia

Napadnutým rozhodnutím č. 225384/2021 zo dňa 14.05.2021 žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 101207646/2020 zo dňa 22.07.2020, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 48 581,17 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2015, čím zvýšil žalobcovi daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie október 2015 zo sumy 1 684,21 Eur na sumu 50 265,38 Eur. Podkladom na prijatie záverov o výške dodatočne určeného rozdielu dane boli výsledky daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, ktorej zistenia správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 102450188/2019 zo dňa 28.10.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k jeho záverom doručený žalobcovi dňa 04.11.2019, kedy sa v zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku ukončila daňová kontrola. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane v kontrolovanom zdaňovacom období z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou ADRIACARS, s.r.o. so sídlom v Trenčíne (za dodanie služby - oprava KIA 2500 - A. a oprava SCANIA - A., za prípravné a stavebné práce na stavbe - kanalizácia Opatovce nad Nitrou a za prípravné a stavebné práce na stavbe - HTT Prešov), ďalej z faktúr vystavených od dodávateľa UPROKO s.r.o. so sídlom v Bratislave (za prípravné a stavebné práce na stavbe - ASO Vending Bratislava a na stavbe HTT Prešov), z faktúr od dodávateľa BKB holding s.r.o. so sídlom v Bratislave (za prípravné a stavebné práce na stavbe „kanalizácia BYTČA“, servisné práce a výmenu oleja na pracovnom stroji: Valec BOMAX 138 a za servisné práce na podvalníku) a v neposlednom rade nebola žalobcovi pre účely odpočtu DPH uznaná daň zaplatená za prijaté zdaniteľné plnenia od deklarovaného dodávateľa Leo Imperium Group, s.r.o. so sídlom v Ratnovciach (za nákup tovaru - 20 ks pneumatík a za opravy motorových vozidiel RENAULT A. a MAN A.).

Na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania bolo daňovými orgánmi oboch stupňov, vo vzťahu k uplatnenému odpočtu dane za prijaté zdaniteľné plnenia, konštatované nesplnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a to z dôvodu spochybnenia reálneho základu predmetných zdaniteľných plnení a samotného dodania tovaru a služieb dodávateľmi žalobcu, deklarovanými na preverovaných daňových dokladoch. Dôvodili, že žalobca nepreukázal dodanie predmetných tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi. Z dôvodu, že žalobca nepreukázal vznik daňovej povinnosti podľa § 8, § 9 a § 19 zákona o DPH, nepreukázal ani vznik nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí ustálil, že na základe posúdenia predloženého spisového materiálu a námietok uvádzaných v odvolaní dospel k záveru, že správca dane v odôvodnení rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. Správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t. j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v preverovaných obchodných prípadoch bolo iba profitovať na odpočítaní dane z pridanej hodnoty, s cieľom získať daňovú výhodu, na ktorú by inak žalobca nemal nárok, čo je v rozpore s platnou legislatívou.

Rozsah a dôvody žaloby

Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 225384/2021 zo dňa 14.05.2021, ako aj rozhodnutia správcu dane č. 101207646/2020 zo dňa 22.07.2020 a určenia povinnosti žalovanému zaplatiť žalobcovi trovy konania. V podanej žalobe nežiadal na prejednanie a rozhodnutie veci nariadiť pojednávanie.

Nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalobca vzhliadol v neprimeranom prenose dôkazného bremena z daňových orgánov na žalobcu. Namietal nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu daňovými orgánmi a s poukazom na skutočnosť, že predložením všetkých daňových dokladov žalobca vyčerpал svoje dôkazné bremeno k deklarovanému prijatiu zdaniteľných plnení, čím splnil hmotnoprávne podmienky na vznik jeho nároku na odpočet dane.

Žalobca dal do pozornosti, že podľa ustálenej judikatúry predstavuje právo zdaniteľných osôb odpočítanie z DPH, ktorú majú zaplatiť DPH už zaplatenú na vstupe tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedenou právnou úpravou únie. Na podporu svojej argumentácie citoval rozsudky Európskeho súdneho dvora č. C78/00, C25/07, C-80/11 a C142/11. V tejto súvislosti uviedol, že pokiaľ ide o materiálne podmienky potrebné na vznik práva na odpočítania dane, z článku 168 písm. a) Smernice vyplýva, že uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. V súvislosti s preverovanými zdaniteľnými plneniami dal žalobca do pozornosti, že preukázateľne a nespochybniteľne uplatnil právo na odpočítanie dane daň z tovarov a služieb, ktoré použil na dodávky tovarov a služieb, daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú/boli žalobcovi dodané, ďalej žalobca má faktúry od platiteľov vyhotovené podľa § 71 zákona o DPH a v neposlednom rade žalobca poskytol bezprostrednú súčinnosť žalovanému, ako aj poskytol a predložil všetky jemu známe a dostupné objektívne získané podklady potvrdzujúce skutočnosti uvádzané žalobcom. V nadväznosti na uvedené mal žalobca za to, že žalovaný nespochybnil, že by preverované faktúry nemali náležitosti podľa § 71 zákona o DPH, že boli voči žalobcovi uplatnené iným platiteľom a napokon ani nespochybnil, že práce neboli dodané, preto všetky zákonné podmienky na uplatnenie práva boli splnené. V tejto súvislosti namietal, že závery vyplývajúce z rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu ako aj žalovaného nemajú oporu v platnom práve ani v žiadnom výklade príslušných právnych predpisov prezentovanom najvyššími súdnymi autoritami. Taktiež namietal, že žalovaný ani prvostupňový správny orgán sa s rozhodujúcimi právnymi argumentami žalobcu s poukazom na judikatúru Európskeho súdneho dvora nevysporiadali, túto odignorovali, čím aj bez ďalšieho zaťažili rozhodnutie arbitrárnosťou, zmätočnosťou, nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov.

Pokiaľ ide o spochybnenie deklarováných dodávateľov, žalobca uviedol, že správne orgány nezobrali do úvahy, že dodávatelia žalobcu na ústnych výsluchoch vyslovene potvrdili zmluvný vzťah so žalobcom, ako aj skutočnosť, že objednané služby a práce dodali, a to už vo vlastnej réžii alebo subdodávateľsky. Správne orgány nesprávne akceptujú prijaté závery správca dane, kde opakovane poukazujú na to, že je to práve žalobca, ktorý musí preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré sú uvedené v predkladaných faktúrach. Podľa právneho názoru žalobcu je vylúčené, aby žalobca musel preverovať skutočnosti týkajúce sa nielen svojho zmluvného partnera, ale aj zmluvných partnerov svojich zmluvných partnerov a ďalších po tzv. prvovýrobcu alebo konečného vykonávateľa služby alebo práce. Je to rovnako absurdné, ako keby si platca DPH kúpil od autorizovaného predajcu motorové vozidlo a daňovou kontrolou by sa zistilo, že u niektorej súčiastky vo vozidle je pochybnosť o jej dodávateľovi, a preto nárok na odpočet DPH kupujúcemu nevznikol. Podľa právneho názoru žalobcu je zrejme a absolútne vylúčené a v rozpore s platnými právnymi predpismi a aplikovateľnou právnou úpravou, aby spochybnenie niektorého dodávateľa v rámci obchodného reťazca, ktorý nie je v zmluvnom vzťahu so žalobcom, bolo na ťarchu žalobcu. Podľa názoru žalobcu správne orgány v tomto prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď toto v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu. Svoju argumentáciu podporil žalobca poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2010, ktoré sa zaoberá rozložením dôkazného bremena.

Taktiež dal do pozornosti rozhodnutia Európskeho súdneho dvora Optigen LTD (C-354/03) Fullcrom Electronics LTD (C-353/03) a Bond House systems LTD (C-484/03), v ktorých ESD konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet DPH na vstupe osôb povinných k dani, ktorých plnenie bolo v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odpočet dane odopretý. Žalobca uviedol, že rovnaké závery, ako vyslovil Európsky súdny dvor, boli vyslovené aj v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.11.2010. Z judikatúry Európskeho súdneho dvora ako aj z judikatúry najvyššieho súdu, na ktoré poukazuje žalobca, je bez pochybností zrejme, že založenie systému zodpovednosti bez zavinenia prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (rozsudok Európskeho súdneho dvora zo dňa 6.12.2012 vo veci Boník C-285/11 bod 42. Rozsudok ESD vo veci FIRIN C-107/13, rozsudok ESD z 31.01.2013 vo veci LLK, C-643/11).

Žalobca ďalej namietal, že daňové orgány sa s rozhodujúcimi právnymi argumentami žalobcu, týkajúcimi sa otázky pochybnosti u žalobcom o deklarováných dodávateľoch s poukazom na judikatúru Európskeho súdneho dvora, nevysporiadali, túto argumentáciu vedome odignorovali, čím už aj bez ďalšieho zaťažili rozhodnutia oboch stupňov arbitrárnosťou, zmätočnosťou, nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov.

Žalobca poukázal na to, že judikatúra Európskeho súdneho dvora vyslovila aj právny záver, že správca dane nemôže od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať, aby preveril, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej požaduje vykonanie tohto práva, spĺňala podmienky platiteľa dane, disponovala daným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým žalobca ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a jednak, aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentami. Rovnako žalovaný ani správca dane od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH nemôžu požadovať, aby preskúmal pred uzatvorením ktoréhokoľvek kontraktu všetky interné spornosti svojich dodávateľov, ku ktorým ani objektívne a v súlade s platnou právnou úpravou nemá a ani nemôže mať prístup. Z uvedeného dôvodu môže správca dane odmietnuť nárok na odpočet DPH, ak je preukázané, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že dotknuté plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho či nasledujúceho subjektu dodávateľského reťazca, resp. sám žalobca je páchatelom takéhoto podvodu. Žalobca mal za to, že zo spisu nevyplýva jediný dôkaz, ktorý by žalobcu čo i len hypoteticky mohol spájať s nezákonnými, resp. podvodnými postupmi uvedených spoločností. Žalovaný žalobcovi nepreukázal vedomosť alebo možnosť vedomosti o akomkoľvek podvode v súvislosti s DPH, dokonca tieto skutočnosti v miere potrebnej na posúdenie oprávnenosti uplatneného nároku na priznanie práva na odpočet DPH ani neskúmal.

Žalobca ďalej poukázal na to, že za účelom preukázania reálneho výkonu prác a dodávok tovarov žalobca žiadal vykonať viacero dôkazov, pričom tieto označil a žiadal správcu dane, aby tieto dôkazy zabezpečil, resp. vykonal, čo však správca dane odignoroval a tento postup vo svojom rozhodnutí vôbec nezdôvodnil.

Žalobca ďalej namietal, že v danom prípade došlo zo strany správnych orgánov k šikanóznemu výkonu práva orgánmi verejnej moci a postup žalovaného, ako aj správcu dane vykazuje znaky zneužitia práva orgánmi verejnej moci. Záverom žalobca uviedol, že právne názory žalovaného obsiahnuté v odôvodnení rozhodnutia sú logicky nekonzistentné, zmätočné až nezrozumiteľné. Žalovaný sa nevysporiadal s rozhodujúcimi tvrdeniami žalobcu uvedenými v jeho písomných podaniach v konaní a odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, naopak, podľa názoru žalobcu účelovo vytrháva tvrdenia žalobca z kontextu.

Vyjadrenia žalovaného a žalobcu

Žalovaný v písomnom vyjadrení k podanej žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznať.

Zopakoval dôvody vyrubenia rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie a zotrval na správnosti skutkových a právnych záverov napadnutého rozhodnutia.

Zo skutkových okolností viažúcim sa k deklaroványm dodávateľom žalobcu ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. dal žalovaný do pozornosti, že ich konateľka B. C. je bezdomovkyňa, naposledy bytom D. E. D. C. a správca dane jej doručoval písomnosti verejnou vyhláškou. Do zápisnice správcu dane uviedla, že bola v zlej finančnej situácii, vtedy stretla pána F. a poprosila ho, či jej nevie pomôcť zohnať prácu alebo pomôcť finančne. On jej povedal, že na ňu napíše spoločnosť, že nebude nikde chodiť a ani nič robiť. Pán F. jej zavolať a ona išla s ním do banky, on ju čakal v aute, kým ona vybrala sumu, ktorú jej povedal. Potom mu peniaze v obálke podala a on jej dal 40-50 eur a zaviezol domov. Ďalej uviedla, že nemá, a ani nikdy nemala, žiadne papiere za spoločnosť, kontakt na pána F. nemá, nevie, kde sídli spoločnosť, žiadne faktúry alebo zmluvy nepodpisovala (pozn. svedkyňa boli predložené k nahliadnutiu preverované faktúry za spoločnosti ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o.), nikdy nebola na žiadnej stavbe, nikdy nekomunikovala so žalobcom, konateľom žalobcu, ktorý bol prítomný pri vypočúvaní svedkyne, označila ako pána, ktorého nikdy nevidela. Spoločnosti ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. boli dňa 25.05.2016 dobrovoľne vymazané z obchodného registra, ich právnym nástupcom sa stala spoločnosť KIVOX s.r.o., IČO 47229063 (konateľ: G. H. - bezdomovkyňa), do ktorej sa zlúčilo ďalších 10 spoločností, a ktorá bola dňa 25.08.2017 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, právnym nástupcom sa stala spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o., IČO 46305645, do ktorej sa zlúčili ďalšie dve spoločnosti, a ktorá dňa 20.08.2020 bola ex offo vymazaná z obchodného registra. Správca dane miestnym zisťovaním zistil, že spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o. má virtuálne sídlo, nakoľko na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídli. Ku dňu výmazu dlhovala na daniach 1 688 330,99 Eur. K obchodnej spoločnosti ADRIACARS, s.r.o. bolo zistené, že nemala žiadnych zamestnancov, žiadne motorové vozidlá, daňové priznanie na DPH za 10/2015 nepodala, t. j. daň z dodaných služieb v sume 94 903,00 Eur nebola odvedená do štátneho rozpočtu, ani daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015 nebolo podané, t. j. obchodná spoločnosť príjem z preverovaných faktúr nezlegalizovala, z čoho možno usudzovať, že uvedená spoločnosť v preverovanom období nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, ku dňu výmazu dlhovala na daniach 25 235,32 Eur. Obdobne obchodná spoločnosť UPROKO s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov, žiadne motorové vozidlá, daňové priznanie na DPH za 10/2015 bolo podané s daňovou povinnosťou v sume 354,60 Eur, ktorá nebola odvedená do štátneho rozpočtu, daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osôb za rok 2015 nebolo podané, t. j. táto obchodná spoločnosť príjem z preverovaných faktúr v sume 77 842,00 Eur nezlegalizovala, ku dňu výmazu dlhovala na daniach 1 790,29 Eur. Rovnako tak obchodná spoločnosť BKB holding s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov,

žiadne motorové vozidlá, daňové priznanie na DPH za 10/2015 nepodala, t. j. daň z dodaných služieb v sume 99 842,00 Eur nebola odvedená do štátneho rozpočtu, ani daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015 nebolo podané, t. j. spoločnosť príjem z preverovaných faktúr nezlegalizovala, z čoho možno usudzovať, že v preverovanom zdaňovacom období nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, ku dňu výmazu dlhovala na daniach 3 849,74 Eur.

V nadväznosti na uvedené žalovaný argumentoval, že správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnom dodaní služieb tak, ako boli deklarované v preverovaných faktúrach, pretože B. C. ako konateľka obchodných spoločností ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. žiadnu ekonomickú činnosť za uvedené spoločnosti nevykonávala, žalobcu nepozná, ani jeho konateľov. Podľa obchodného registra spoločnosť ADRIACARS, s.r.o. nemala oprávnenie na vykonávanie fakturovaných prác (stavebnú činnosť), ani spoločnosť BKB holding s.r.o. nemala oprávnenie na vykonávanie fakturovaných prác (opravy motorových vozidiel). Záver správcu dane podporuje aj tá skutočnosť, že niektoré faktúry boli predložené v dvoch rôznych formátoch s dvoma rozličnými plneniami.

K deklarovanému dodávateľovi Leo Imperium Group, s.r.o. žalovaný poukázal na zistené skutočnosti, že jeho konateľka G. H. je bezdomovkyňa, naposledy bytom obec Ratanovce z uvedeného dôvodu jej správca dane doručoval písomnosti verejnou vyhláškou. Konateľka sa v určený deň na výsluch nedostavila. Dňa 19.06.2015 správca dane v rámci iného konania vykonal miestne zisťovanie na sídle spoločnosti uvedenej v obchodnom registri a zistil, že spoločnosť má virtuálne sídlo, na adrese uvedenej v obchodnom registri sa nachádza starý dom bez označenia spoločnosti, v dome bývajú rodičia konateľky, matka konateľky správcovi dane uviedla, že nedala súhlas ako majiteľka nehnuteľnosti na zápis adresy ako sídla alebo miesta podnikania do obchodného registra tejto spoločnosti a ani iným spoločnostiam, dcére bol odo dňa 07.09.2012 zrušený trvalý pobyt na tejto adrese, pretože mala spolu s manželom tušenie, že ich dcéra sa zapojila do nejakej nekalej činnosti, dcéru nevidela tri roky, ďalej uviedla, že dcéra má ukončenú pomocnú školu a je pravdepodobne zneužívaná inými osobami k páchaniu trestnej činnosti po celom území Slovenska. Správca dane viackrát požiadal policajný zbor o predvedenie G. H., avšak neúspešne. Z iného daňového konania správca dane zistil, že dňa 10.04.2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s G. H., do ktorej uviedla, že spoločnosť Leo Imperium Group, s.r.o. vykonávala murárske a stavebné činnosti, nevie, kde v skutočnosti spoločnosť vykonávala podnikateľskú činnosť, nevie, kto spracovával účtovníctvo spoločnosti v roku 2015, ona žiadne doklady nemá, nevystavila žiadnu faktúru ani výdavkové pokladničné doklady, nevie, kto faktúry a výdavkové pokladničné doklady robil. Na otázku správcu dane, či prevzala peniaze a komu ich odovzdávala, odpovedala, že peniaze za faktúry jej posielali na účet, v banke ich vybrala a odovzdávala ich na stavbe, na meno muža si nevedela spomenúť, nechávali jej okolo 50,00 eur a ostatné im odovzdala.

Z evidenčných údajov žalovaný uviedol, že obchodná spoločnosť Leo Imperium Group, s.r.o. (konateľ: G. H.) bola dňa 09.03.2016 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť ATFO Staving, s.r.o., IČO 44791381 (konateľ: G. H.), do ktorej sa zlúčilo ďalších 7 spoločností, ktorá bola dňa 07.09.2016 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, právnym nástupcom sa stala spoločnosť KIVOX s.r.o., IČO 47229063 (konateľ: G. H.), do ktorej sa zlúčilo ďalších 12 spoločností, a ktorá bola dňa 25.08.2017 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, právnym nástupcom sa stala spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o., IČO 46305645, do ktorej sa zlúčili ďalšie 2 spoločnosti, a ktorá dňa 20.08.2020 bola ex offo vymazaná z obchodného registra. Správca dane miestnym zisťovaním zistil, že spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o. má virtuálne sídlo, pretože na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídlí, ku dňu výmazu dlhovala na daniach 1 688 330,99 Eur. K možnostiam výkonu podnikateľskej činnosti a poskytovaniu deklarovanych zdaniteľných plnení obchodnou spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o. žalovaný uviedol zistenia, že táto obchodná spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, ani žiadne motorové vozidlá, daňové priznanie na DPH za 10/2015 nepodala, t. j. daň z dodaných tovarov a služieb v sume 18 900,00 Eur nebola odvedená do štátneho rozpočtu, ani daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015 nebolo podané, t. j. spoločnosť príjem z preverovaných faktúr nezlegalizovala, z čoho možno usudzovať, že spoločnosť v preverovanom období nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, a teda nemohla dodať tovary a služby deklarované na preverovaných faktúrach, ku dňu výmazu dlhovala na daniach 656,91 Eur.

S poukazom na zistené skutočnosti mal žalovaný za to, že správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnom dodaní tovarov a služieb spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o. spôsobom, akým boli deklarované na preverovaných faktúrach, pretože G. H. ako konateľka žiadnu ekonomickú činnosť za spoločnosť nevykonávala, žalobcu nepozná, ani jeho konateľov. Podľa obchodného registra spoločnosť Leo Imperium Group, s.r.o. nemala oprávnenie na vykonávanie fakturovaných prác (opravy motorových vozidiel). Záver správcu dane podporuje aj tá skutočnosť, že niektoré faktúry boli predložené v dvoch rôznych formátoch s dvoma rozličnými plneniami, nie je zrejmé, čo vlastne dodávateľ Leo Imperium Group, s.r.o. žalobcovi dodal, či tovary (pneumatiky) alebo služby (oprava motorového vozidla). Dodávateľ Leo Imperium Group, s.r.o. faktúrami č. 552015 a č. 562015 fakturuje dodanie služby (opravu motorového vozidla), na ktoré však nemá podľa obchodného registra oprávnenie, ani zamestnancov, ani prevádzkové priestory. Faktúry vystavené spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o. nie sú v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) a zákonom č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „živnostenský zákon“). Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že spoločnosť nevedla účtovníctvo v súlade s platnou legislatívou.

K podnikateľskej obozretnosti žalobcu pri výbere obchodných partnerov žalovaný s poukazom na ustanovenia § 2 ods. 1, § 13 ods. 1 a 2, § 133 ods. 1, § 135a a § 194, § 264 Obchodného zákonníka a právny záver vyplývajúci z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009 dôvodil, že z uvedených ustanovení Obchodného zákonníka vyplýva, že B. C. ako jediná konateľka spoločnosti ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a G. H. ako jediná konateľka spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o. boli oprávnené konať za uvedené spoločnosti. Obchodný register je verejne dostupný, a preto žalobca mohol mať vedomosť o tom, kto je oprávnený konať za uvedené spoločnosti. V preverovanom období boli obe konateľky bezdomovkyne, pre správcu dane aj pre políciu sú nekontaktné, do zápisnice správcu dane uviedli, že žiadnu obchodnú činnosť nevykonávali, a preto nemohli obchodné spoločnosti ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Leo Imperium Group s.r.o. dodať tovary a služby v sume viac ako 291 000,00 Eur žalobcovi, z ktorých DPH nebola odvedená do štátneho rozpočtu (ani DPH, ani daň z príjmov právnickej osoby).

Žalovaný mal za to, že správca dane nadobudol dôvodné pochybnosti o dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly, ktorých obsah je v rozpore s výsledkom preverovania, nepotvrdilo sa dodanie deklarovaných tovarov a služieb spoločnosťami ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Leo Imperium Group s.r.o. Aj keď konateľ žalobcu potvrdil, že predmetné tovary a služby mu uvedení dodávateľia dodali, je to však len tvrdenie, ktoré nebolo preukázané žiadnym dôkazom, a ktoré bez ďalšieho nemožno považovať za dôkaz v daňovom konaní. Žalobca ako dôkaz o dodaní fakturovaných tovarov a služieb predložil len faktúry, úhrady faktúr a fotodokumentáciu zo stavebných prác, na ktorých sa nachádzajú pracovníci oblečení v pracovných odevoch s logom spoločnosti CEMIS, s.r.o., ako aj motorové vozidlá s logom spoločnosti CEMIS, s.r.o. Žalovaný uviedol skutkový záver, že všetky správcou dane zistené skutočnosti svedčia o čisto umelom charaktere deklarovaných zdaniteľných obchodov a na fakturáciu bez ekonomického opodstatnenia, pretože neboli podložené a preukázané žiadnymi dôkazmi o reálnom dodaní.

Žalovaný vyjadril názor, že zo zistených skutočností a predložených dôkazov je dôvodné sa domnievať, že žalobca vykonal stavebné práce vo vlastnej réžii, pretože mal potrebné technické aj personálne vybavenie, sám vypracoval cenovú ponuku na stavebné práce a po ukončení prác sám vypracoval sumár vykonaných prác (kontrola za 06/2015), ako jediný vedel konkrétne uviesť, aké stavebné práce boli vykonané, kde boli vykonané, kto robil stavený dozor a mal fotodokumentáciu z jednotlivých stavieb, ktorá je dôkazom, že práce boli vykonané zamestnancami a technickými prostriedkami žalobcu. Skutočnosť, že práce boli vykonané, že žalobca má faktúru od dodávateľa, ani to, že žalobca svojmu dodávateľovi zaplatil, nie je dôkazom, že predmetné stavebné práce vykonal dodávateľ uvedený na preverovaných faktúrach. V daňovej kontrole bolo nespochybniteľne preukázané, že dodávateľia uvedení na preverovaných faktúrach nemohli dodať tovary a služby svojmu odberateľovi-žalobcovi, a preto žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z týchto faktúr.

V nadväznosti na uvedené žalovaný argumentoval poukazom na ustanovenie § 44 ods.1 zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon), podľa ktorého vedenie uskutočňovania stavby vykonáva stavbyvedúci. V zmysle § 45 ods. 3 citovaného zákona sa vedením uskutočňovania stavieb rozumie organizovanie, riadenie a koordinovanie stavebných prác a iných činností na stavenisku a na stavbe, sledovanie spôsobu a postupu uskutočňovania stavby, zodpovednosť za súlad priestorovej polohy s dokumentáciou stavby a za dodržanie všeobecných technických požiadaviek na výstavbu. Vedenie uskutočňovania stavieb patrí medzi vybrané činnosti, ktorých výsledok má vplyv na ochranu verejných záujmov vo výstavbe. Tieto vybrané činnosti vo výstavbe môžu vykonávať len fyzické osoby, ktoré získali oprávnenie na výkon týchto činností (ďalej len „oprávnená osoba“) podľa osobitných predpisov. Pretože konatelia deklarovanej dodávateľov nemajú platné oprávnenie na vykonávanie činnosti stavbyvedúceho a vykonávajú činnosť v zmysle stavebného zákona, museli disponovať informáciou, či osoba, ktorá na ich stavebnom diele vykonávala činnosti riadenia a organizácie prác, disponuje oprávnením na výkon takýchto činností, a teda v konečnom dôsledku pozná meno tejto osoby. B. C. ako jediná konateľka spoločností ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o., ktoré sú fakturačne priamymi dodávateľmi stavebných prác, takouto informáciou nedisponovala, resp. nevedela poskytnúť správcovi dane meno osoby vykonávajúcej stavebný dozor v zmysle stavebného zákona, čo znamená, že v skutočnosti títo dodávateľia nevykonávali žiadnu stavebnú činnosť. Vo svetle zistených skutočností sa preverované faktúry javia ako fiktívne s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu na strane žalobcu.

Žalovaný konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovania daňového úniku v kontrolovanom obchodnom reťazci. Správca dane konal v súčinnosti so žalobcom a umožnil mu predložiť k rozporným zdaniteľným obchodom dôkazné prostriedky, ktoré by potvrdili jeho tvrdenia, resp. ktoré by vyvrátili zistenia správcu dane. Žalobca však vzniknuté rozpory a pochybnosti správcu dane relevantným spôsobom nevyvrátil. Všetky správcu dane zistené skutočnosti svedčia o čisto umelom charaktere deklarovanej zdaniteľných obchodov a na fakturáciu bez ekonomického opodstatnenia, nakoľko neboli podložené a preukázané žiadnymi dôkazmi o reálnom dodaní. Skutočnosť, že žalobca vlastní faktúru znejúcu na uvedeného dodávateľa, ešte neznamená, že tento dodávateľ v skutočnosti dodanie tovaru alebo služby aj uskutočnil a vznikla mu v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH aj daňová povinnosť. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemôžu byť podkladom pre uznanie práva na odpočítanie DPH, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia reálne došlo tak, ako je v dokladoch prezentované. Dôkaz daňovým dokladom je iba formálnym dôkazom završujúcim hmotnoprávne aspekty reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Ak zdaniteľné plnenie nebolo uskutočnené tak, ako je platiteľom deklarované, nemôže byť dôkazná povinnosť naplnená obyčajným predložením (hoci formálne správneho) daňového dokladu, pretože takýto doklad už sám o sebe nemôže byť vierohodný, ak obsahuje údaj, ktorý nie je pravdivý.

K poukazom a citáciám žalobcu z rozsudkov ESD týkajúcich sa podvodného konania, žalovaný uviedol, že dôkazným bremenom žalobcu bolo preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má zhodné znaky s citovanými rozsudkami ESD, čo však neurobil. Podľa žalovaného nepostačuje len citácia vybraných častí rozsudkov, ale je potrebné aj preukázať, že tieto rozsudky sú priamo aplikovateľné v prejednávanej veci, pretože tam sú prvky zhody. Žalovaný argumentoval, že rozsudky uvedené žalobcom sa týkajú podvodného konania, čo nie je prípad žalobcu, a preto sú v danej veci irelevantné a správca dane nemal povinnosť dokazovať, že žalobca o podvodnom konaní vedel alebo mohol vedieť. Svoje stanovisko žalovaný uviedol aj v napadnutom rozhodnutí, a preto je námietka žalobcu, že sa žalovaný nevysporiadal s argumentmi žalobcu uvedenými v odvolaní, poukazujúcimi na judikatúru ESD, nedôvodná. Žalovaný opakovane dôvodil, že v prejednávanom prípade sa nejedná o podvodné konanie, ale o zneužitie práva. V danom prípade bol umelo vytvorený vyššie popísaný obchodný reťazec spoločností, čím boli zámerne umelo vytvorené podmienky pre získanie daňovej výhody na strane žalobcu vyplývajúcej z daňového práva bez toho, aby sa právne normy formálne porušili. Zásada zákazu zneužívajúceho konania (zneužitie práva) prelamuje zásadu daňovej neutrality, keďže na jednej strane síce zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane vznikne, avšak toto právo je neuplatniteľné, pokiaľ sa preukáže zneužitie práva. Táto zásada sa odvíja predovšetkým z rozhodnutia ESD vo veci Halifax. A

preto je aj námietka napádajúca nepreukázanie vedomej alebo nedbalej účasti žalobcu na podvodnom konaní nedôvodná.

V súvislosti s odmietaním spochybnenia deklarovaných dodávateľov zo strany žalobcu, odvolávajúcim sa opakovane na vybrané časti rozsudkov ESD týkajúcich sa podvodného konania a na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2010, žalovaný dal do pozornosti, že k rozsudkom ESD týkajúcim sa podvodného konania sa vyjadril v bode 1. K argumentácii žalobcu závermi z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2010 žalovaný uviedol, že predkladať všetky dôkazy je povinnosťou daňového subjektu, čo vyplýva aj z dikcie § 45 ods. 2 písm. d) daňového poriadku. Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet 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 na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia jednoznačne nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Žalovaný ďalej v tejto súvislosti uviedol, že podľa nálezů Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09-17 má platiteľ v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Správca dane pri preverovaní dokladov vedie dokazovanie v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku, pričom platiteľ môže spochybnenie dôkazov vyvrátiť predložením alebo navrhnutím nových dôkazov. V procese dokazovania sa presúva dôkazné bremeno medzi správcou dane a daňovým subjektom (platiteľom). Žalobca bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom, čo však neurobil. Svoju argumentáciu žalovaný podporil poukazom aj na ďalšie právne závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu (z rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2017, sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015).

Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že predložením faktúru splnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. V tejto súvislosti žalovaný oponoval úvahou, že žalobcom predložené doklady majú povahu listinných dôkazov a samotné ako také nepreukazujú fakturované zdaniteľné obchody. Platiteľ musí byť schopný preukázať nielen dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne prišlo k fakturovaným obchodom. Z judikatúry vnútroštátnych súdov vyplýva, že každý subjekt vstupujúci do obchodných vzťahov musí zachovávať náležitú mieru obozretnosti, predovšetkým vzhľadom k povahe tovaru a služieb a zabezpečiť si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne prišlo, pretože dôkazné bremeno týkajúce sa faktickej realizácie obchodovania je na jeho strane (z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/8/2014 zo dňa 03.03.2015 – poznámka správneho súdu).

K argumentácii žalobcu závermi z rozhodnutia NS SR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 žalovaný uviedol, že judikatúra Najvyššieho súdu SR k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v napadnutých rozhodnutiach v uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V tejto súvislosti žalovaný príkladmo poukázal na rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, 1Sžfk/9/2019, 3Sžfk/16/2020, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017.

V súvislosti s námietkou napádajúcou nevykonanie dôkazov navrhnutých žalobcom, žalovaný dal do pozornosti, že žalobca v podanej žalobe len všeobecne konštatuje, že správca dane nevykonala

žalobcom navrhnuté dokazovanie bez toho, aby konkrétne uviedol, aký vplyv mal konkrétny úkon na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného i správcu dane a ktoré ustanovenie daňového poriadku takýmto postupom správcu dane malo byť porušené. Žalobca tento žalobný bod koncipoval tak, že poukázal na úkony len vo všeobecnej rovine bez akejkoľvek konkrétnej skutkovej a právnej argumentácie a odkázal v podrobnostiach na obsah svojho odvolania a na argumentáciu v ňom uvedenú. Takto všeobecne uplatnený dôvod nie je spôsobilý napadnúť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia, a preto ho žalovaný považuje len za vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s postupom správcu dane, resp. žalovaného.

Ohľadom namietaného šikanózneho výkonu práva orgánmi verejnej moci žalovaný dôvodil, že postup správcu dane pri výkone daňovej kontroly bol štandardný a v súlade s platnou legislatívou. Zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súčinnosti so žalobcom, doručoval mu upovedomenia o výsluchoch svedkov, bol počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania priebežne oboznamovaný so zisteniami a závermi správcu dane, mal možnosť sa k priebehu daňovej kontroly a zisteniam správcu dane vyjadrovať a predkladať dôkazy, čo žalobca aj využil. Žalovaný má za to, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, neukrátil žalobcu na jeho právach, informoval ho priebežne o zisteniach a dôkazoch zistených v priebehu daňovej kontroly, ku ktorým sa mal možnosť vyjadriť, neodoprel mu právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, informoval ho o svojich pochybnostiach o hodnovernosti predložených dokladov, ktoré mal možnosť vyvrátiť a preukázať relevantnými dôkazmi, čo však neurobil, čím neuniesol svoje dôkazné bremeno. Žalobcovi v rámci vyrubovacieho konania, ako aj v priebehu daňovej kontroly, bol poskytnutý zodpovedajúci a dostatočný priestor na predkladanie dôkazov.

V písomnom stanovisku k vyjadreniu žalovaného žalobca zotrval na rozsahu a dôvodoch žaloby, ako aj na argumentácii v nej uvedenej. Doplnil namietajúc, že napriek domnienkam a všeobecným úvahám o inštitúte zneužitia práva obsiahnutých v napadnutých rozhodnutiach oboch stupňov, v týchto nie je bez pochybností konštatované, že správca dane zistil, že žalobca zneužil príslušné právne normy, a hlavným dôvodom vyššie popísaných transakcií bolo získanie daňovej výhody. Na špecifikovanie, o akú daňovú výhodu by azda v posudzovanej veci malo ísť, žalovaný celkom rezignoval. Žalobcovi nie je v tomto smere zrozumiteľné, akú daňovú výhodu získal, keď si objednal služby, za ktoré riadne zaplatil, a to vrátane voči nemu uplatnenej DPH.

K vyhodnoteniu žalobnej námietky žalovaným, týkajúcej sa vytykaného nedoplnenia dokazovania na návrh žalobcu, ako všeobecného tvrdenia a vyjadrenia jeho nesúhlasu s postupom správcu dane, resp. žalovaného, žalobca uviedol, že konkrétne dôkazy, ktoré v konaní pred príslušným daňovým úradom navrhol, bez pochybností vyplývajú z pripojeného správneho spisu, a nie je nevyhnutné ich osobitne špecifikovať v žalobe. Súčasne z ich druhu je zrejmé, že sa nimi mali odstraňovať a odstrániť pochybnosti správcu dane ohľadne reálnosti druhu a rozsahu poskytnutých tovarov alebo služieb ako aj ohľadne reálnosti dodávateľov.

Žalovaný na vyjadrenie žalobcu v lehote stanovenej správnym súdom duplikou nereagoval.

Relevantná právna úprava

Podľa § 2 ods. 1 SSP správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej

správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 119 SSP správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.

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

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

Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku 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.

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

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

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

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

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

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, 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 § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa návetia § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

VI. Konanie na správnom súde a právne posúdenie vecí správnym súdom

Správny súd po oboznámení sa s obsahom spisového materiálu a administratívneho spisu, preskúmal v medziach žalobného návrhu a žalobných bodov (§ 134 a § 183 SSP) napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ako i postup predchádzajúci ich vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia žalovaného (§ 135 ods. 1 SSP), za splnenia procesných podmienok podľa (§ 107 ods. 2 SSP v spojení s § 137 ods. 4 SSP) vec prejednal bez nariadenia pojednávania a dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby.

Predmetom správneho súdneho konania bolo v rozsahu žalobných bodov uplatnených v lehote na podanie správnej žaloby, preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Zásadnými žalobnými bodmi bolo napadnuté nesprávne právne posúdenie veci a nedostatočne zistený skutkový stav veci, resp. nesprávne vyhodnotenie kontrolných zistení správcami dane, a to vo vzťahu k posúdeniu miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, keď tento zastal názor, že správcovi dane predložil všetky zákonom požadované daňové doklady, ktoré bolo v jeho moci predložiť, ktorými potvrdil nielen formálne, ale aj materiálne, že zdaniteľné plnenia od deklarovaných dodávateľov ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Leo Imperium Group s.r.o. reálne prijal. Ďalej argumentoval, že

nemôže niesť zodpovednosť za to, že si jeho dodávatelia a subdodávatelia v predmetných obchodných reťazcoch neplnia daňové a iné administratívne povinnosti a rovnako tak nemohol predpokladať ich podvodné konanie, pričom na takomto konaní daňové orgány vedomú alebo nedbanlivú účasť žalobcu nepreukázali. Správny súd v danej veci posudzoval zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uvedených uplatnených nárokov.

V prejednávanej prípadnej správy súd považuje za potrebné dať do pozornosti účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu, prípadne na vznik nároku na odpočet dane podľa zákona o DPH, ktorý v konečnom dôsledku taktiež ovplyvňuje predmetnú daňovú povinnosť.

Vo všeobecnosti možno konštatovať, že v zmysle zákonnej úpravy dane z pridanej hodnoty odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, pričom toto právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou (§ 24 ods. 1 daňového poriadku). Zákonodarcu, sledujúc zamedzenie ľahkej zneužitelnosti inštitútu odpočítania dane za prijaté zdaniteľné plnenia, požaduje, aby platiteľ uplatňujúci si nárok na odpočet dane preukázal existenciu hmotnoprávných podmienok, ktoré pre tento nárok zákon stanovil. Podľa § 19 ods. 2 a § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH je, okrem iného, jednou z podmienok aj preukázanie dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Teda inými slovami povedané, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar a služby reálne dodané (§ 8 a § 9 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, čo znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, ktorý je uvedený na faktúre. Pretože ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf/40/2015 z 28. septembra 2017).

V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) súd zároveň poukazuje na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane možnosť, obstaráť si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Daňový subjekt je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku: 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má v prvom rade a predovšetkým daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/4/2016 zo dňa 27.09.2018).

V danom prípade má žalobca za to, že svoje dôkazné bremeno vyčerpal predložením všetkých zákonom požadovaných daňových dokladov správcovi dane, ktoré bolo možné zabezpečiť. S uvedeným argumentom žalobcu by bolo možné súhlasiť za takých okolností, ak by sa vierohodnosť ním predložených listinných dôkazov preukázala, a to okrem iného aj verifikáciou u deklarovaných dodávateľov žalobcu, v rámci výkonu daňovej kontroly, t. j. v rámci jedného z bežných inštitútov správy daní, slúžiaceho na preverenie žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane. V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že žalobcom deklarované dodávateľsko-odberateľské vzťahy, na základe ktorých

si uplatnil nárok na odpočítanie dane, boli správcom dane spochybnené na podklade konkrétnych skutočností, ktoré boli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach s tým výsledkom, že žalobcovi dôvodne nesvedčí nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

Výsledky dokazovania, aj podľa ich vyhodnotenia súdom, nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok, v súvislosti s ktorými si žalobca odpočítanie dane uplatnil ním deklarovateľným spôsobom, pretože tento bol zisteniami daňových orgánov spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty.

V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov, majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti dodania zdaniteľných plnení tvrdenými dodávateľmi ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Leo Imperium Group s.r.o., vyplývajú nie len zo zistení týkajúcich sa týchto obchodných spoločností - ich nekontaktnosti, z existencie iba virtuálneho sídla, z nepodania daňových priznaní za predmetné ale aj za iné zdaňovacie obdobia na DPH a na dani z príjmov právnických osôb, ale aj z neposkytnutia a nedostupnosti účtovníctva (ktoré sa má po dobu stanovenú zákonom archivovať) a s tým spojenou nemožnosťou preveriť účtovné doklady tvrdených dodávateľov žalobcu, a rovnako tak aj z absencie hodnoverných dôkazov o preprave tovaru, ako aj o spôsobe realizácie predmetných služieb.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v zmysle výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole o výsledku daňovej kontroly navrhol doplniť dokazovanie, konkrétne v tejto súvislosti uviedol: „ Na pripojenom elektronickom nosiči (SO-karte) zasielame fotodokumentáciu z realizácie vyššie uvedených stavieb. Žiadame správcu dane, aby opätovne vypočul všetkých dotknutých zmluvných partnerov spol. CEMIS, s.r.o. za účelom stotožnenia osôb, strojov a vozidiel) na predmetných fotografiách, t. j. či ide o zamestnancov, živnostníkov alebo zamestnancov zmluvných partnerov týchto spoločností a ich stroje alebo vozidlá. Na viacerých fotografiách sú rovnako identifikovateľné EČV vozidiel, resp. aj názov firmy, preto na príslušnom dopravnom inšpektoráte sa dá zistiť vlastníka a držiteľa predmetných vozidiel.“

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v prvom odseku na str. 8 k žalobcom predloženým CD nosičom s fotodokumentáciou predmetných prác uviedol, že jednotlivé zábery sa opakujú, aj keď sú označené ako rôzne stavby, napr. fotodokumentácia označená ako kanalizácia Modra je totožná s fotodokumentáciou značenou ako kanál Bytča. Žalovaný ďalej v rozhodnutí vyhodnotil, že fotodokumentácia je robená spôsobom, že sa nedá určiť, kedy boli jednotlivé zábery fotené, niektorí majú pracovné odevy označené CEMIS, na záberoch je vidno nákladné auto, valník, nákladný prívies, žabu a iné. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, a síce, že žalobca v preverovanom období zamestnával 22 zamestnancov, mal 9 motorových vozidiel, a to nákladné autá, dodávky, osobné motorové vozidlá, nákladný prívies, stavebné stroje a pod., z ktorých opráv si nárokuje odpočet dane. Na základe uvedených rozporov žalovaný predloženú fotodokumentáciu nepovažoval za dôveryhodný dôkaz.

Na inom mieste napadnutého rozhodnutia (tretí odsek na str. 11) žalovaný v rámci komplexného vyhodnotenia zistených skutočností a z predložených dôkazov okrem iného vyslovil domnienku, že predmetné stavebné práce žalobca vykonal vo vlastnej réžii, pretože mal potrebné technické aj personálne vybavenie, sám vypracoval cenovú ponuku na stavebné práce (kontrola za 6/2015), ako jediný vedel konkrétne uviesť, aké stavebné práce boli vykonané, kto robil stavebný dozor a mal fotodokumentáciu z jednotlivých stavieb, ktoré len potvrdzujú, že práce boli vykonané zamestnancami a technickými prostriedkami žalobcu.

Nemožno teda prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že ním predložené dôkazy daňové orgány nevyhodnotili a požadovaným spôsobom nedoplnili dokazovanie. Jednak, ako je vyššie uvedené s poukazom na príslušné strany odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, žalovaný žalobcom predložené dôkazy vo forme fotodokumentácie podrobil vyhodnoteniu nie len samé osebe podľa tam zobrazených stavieb (ktoré sú mimochodom žalobcom identifikované rovnakými fotografiami, čo žalovaný príkladom dal do pozornosti), ale osoby, motorové vozidlá a stavebnú techniku podrobil vyhodnoteniu nie len

s prihladením na ich viditeľné označenie logom žalobcu, ale aj vo vzájomných súvislostiach so skutočnosťami známymi správcovi dane z jeho činnosti ohľadom personálneho a technického vybavenia žalobcu, v kontexte s logickým vyhodnotením skutočností zistených pri preverovaní deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k tvrdeným dodávateľom, ktorí celkom zjavne nemohli deklarované služby dodať (nedostatok odbornej starostlivosti preverovaných konateľiek - bezdomovkyní dodávateľov, B. C. a G. H., absencia akéhokoľvek ekonomického vedenia predmetných dodávateľov z ich strany – postačuje im 40,- až 50,- Eur za podpis nejakých dokumentov, bez znalosti, čo podpisujú, príp. za výber a odovzdanie hotovosti neidentifikovateľným osobám z peňažného účtu vedeného v banke predmetnými obchodnými spoločnosťami, absencia zamestnancov, technického a priestorového vybavenia).

Pokiaľ ide o požiadavku vznesenú žalobcom v priebehu daňového konania, aby na základe predloženej fotodokumentácie z predmetných stavieb správca dane stotožnil motorové vozidlá a osoby za účelom identifikácie dodávateľov jednotlivých zdaniteľných plnení a právnych titulov ich realizácie (či išlo živnostníkov alebo zamestnancov zmluvných partnerov týchto spoločností a ich stroje), správny súd uvádza, že predovšetkým ide o primárnu povinnosť žalobcu, preukázať pravdivosť jeho tvrdení a obsahu ním vedených účtovných daňových záznamov a dokladov, pričom k obsahu predloženej fotodokumentácie sám neposkytol nijaké informácie o konkrétnych skutočnostiach a okolnostiach, ktoré by sa dali preveriť použitím inštitútov správy daní (v prvom rade on sám musel mať vedomosť o tom, kto sa na stavbe nachádzal a z akého právneho titulu, aké plnenie poskytoval).

V rozpore s názorom žalobcu to, čo na strane 5 žaloby pod bodmi 1. až 4. označil za dôkazy preukazujúce hmotnoprávny nárok na odpočet dane, nemožno považovať za dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie obchodov tvrdenými dodávateľmi, ale iba za tvrdenia nepodložené prakticky žiadnym hodnoverným dôkazom. Navyše, ani faktúry predložené žalobcom neposkytovali vierohodný obraz o obsahu prijatých zdaniteľných plnení, pričom žalovaný v napadnutom rozhodnutí na nedostatky a nezrovnalosti v žalobcom predložených daňových dokladoch poukázal.

V neposlednom rade je potrebné brať do úvahy, že realizáciu obchodov nepotvrdil ani samotný žalobcom označený dodávateľ, resp. osoba zastávajúca v rozhodnom čase funkciu jeho konateľa (G. H. za spoločnosť Leo Imperium Group s.r.o.), ktorá skutočnosť nebola daňovým orgánom hodnotená v neprospech žalobcu, ale, na strane druhej, nemôže byť hodnotená ani v jeho prospech. O dodaní tovaru a služieb tvrdeným dodávateľom tak v konečnom dôsledku nesvedčí žiaden presvedčivý dôkaz.

Podobne, v prípade medzičasom zaniknutých dodávateľov služieb a tovarov, opodstatnenosť dôvodnosti pochybností správcu dane o realizácii dodávky deklarovaným spôsobom poskytuje nie len nedostatok účtovných dokladov tvrdených dodávateľov ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Leo Imperium Group s.r.o., nedostatok ich daňových priznaní za preverované obdobie, rovnako tak na dani z príjmov právnických osôb, nepreukázanie akéhokoľvek ich materiálneho a personálneho vybavenia na výkon podnikateľskej činnosti, ale aj nedostatok relevantných poznatkov ich konateľov v relevantnom čase o okolnostiach poskytovania zdaniteľných plnení, o spôsobe určenia ceny, doby vykonávania prác a o tom, kto ich mal reálne vykonať.

Opomenúť pri posudzovaní dôvodnosti pochybností správneho orgánu rozhodne nemožno skutočnosť, že žalobca, pre ktorého z hľadiska výšky celkového prijatého peňažného plnenia s DPH (za 1 mesiac 291 487,- Eur) malo ísť o nie zanedbateľné obchodné prípady, nemal žiadnu vedomosť o tom, kto práce reálne vykonal, v súvislosti s čím nie je dôvodné ani usudzovať, že vynaložil náležitú obozretnosť, ktorú je od neho pri výkone podnikateľskej činnosti možné vyžadovať.

Vo vzťahu k dôkaznému bremenu je možné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“, príp. „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že : „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť

dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“ (obdobne rozsudok NS SR sp. zn.9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020).

V súvislosti s realizáciou daňových obchodov platcami DPH s potrebnou odbornou starostlivosťou, s ohľadom na ich dôkaznú povinnosť, správny súd taktiež dáva do pozornosti právny záver vyplývajúci z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/8/2014 zo dňa 03.03.2015, v zmysle ktorého: „Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na oslobodenie od dane.“

Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočňovania zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v ostatných rokoch sa jasne ustálila v závere, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017, rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžfk/40/2017, 4 Sžfk/38/2017, 1 Sžfk/1/2017, 6 Sžfk/43/2017, 1 Sžfk/82/2016).

Najvyšší súd Slovenskej republiky napríklad v rozsudku sp. zn.5 Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 okrem iného skonštatoval, že: „Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že 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.“ Ďalej najvyšší súd v uvedenom rozsudku skonštatoval, že: „Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.“

Možno pripustiť, že zistenia správcu dane a žalovaného čiastočne spočívajú aj v okolnostiach, identifikovaných a konštatovaných jasne a zrozumiteľne v odôvodneniach rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, týkajúcich sa tvrdených dodávateľov žalobcu, čo je však vzhľadom na potrebu preukazovania reálnosti dodávateľsko-odberateľských vzťahov logické a nevyhnutné. Zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti poskytujú celkový obraz o reálnosti tvrdených plnení a bez akýchkoľvek rozumných pochybností odôvodňujú závery prijaté ako správcom dane, tak aj žalovaným, a súčasne odôvodňujú nesplnenú požiadavku správcu dane na predloženie ďalších dôkazov na preukázanie realizácie obchodov deklaroványm spôsobom.

Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, 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 ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarováných zmluvných plnení.

Len na okraj správny súd dodáva, že použitie prijatých zdaniteľných plnení platcom dane na jeho ďalšie zdaniteľné plnenia, je len jednou z podmienok vzniku nároku na odpočet dane. Skutočnosť, že žalobca prijaté služby od dodávateľov ADRIACARS, s.r.o., UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Leo Imperium Group s.r.o. (zdaniteľné plnenia) následne použil v súvislosti s jeho zdaniteľnými plneniami, a to na dodávky poskytnutia služieb pre odberateľov žalobcu, nezakladá automaticky jeho nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe jeho dodávateľom za prijaté zdaniteľné plnenia, pretože všetky

podmienky podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH musia byť splnené kumulatívne, teda aj v osobe konkrétneho dodávateľa zdaniteľného plnenia, deklarovaného faktúrou. A práve reálny základ tejto tvrdenej skutočnosti sa vo vzťahu k uplatnenému odpočtu dane vykonaným preverovaním a dokazovaním nepotvrdil.

Tu neobstojí argumentácia zásadou neutrality DPH, uplatňovanou v jednotnom systéme DPH v rámci Spoločenstva, pretože túto možno plne, bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení, aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a zároveň sú nadobúdateľom ďalej použité na jeho ďalšie zdaniteľné plnenia, do ktorých ceny vstupujú ďalšie nevyhnutné, cenu tvoriace položky, t. j. sám podnikateľ prispieva k navýšeniu pridanej hodnoty pri jeho zhodnotení služby alebo tovaru, čomu samozrejme nezodpovedá len odovzdávanie daňových dokladov bez reálneho vynaloženia nákladov vstupujúcich do tvorby pridanej hodnoty, bez vynaloženia akýchkoľvek nákladov na podnikateľskú činnosť, napr. na zamestnancov, know-how, na podnikateľské priestory, technické vybavenie a podobne (ako v prípade dodávateľov žalobcu).

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odviesť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH, zaplatenej za nákup tovarov a služieb, ktorých dodanie deklarovanými dodávateľmi sa nepodarilo verifikovať.

Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), resp. § 9, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach, s využitím teleologického a systematického výkladu, prihliadnúť aj na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.

Výsledky dokazovania, aj podľa ich vyhodnotenia súdom, nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok, v súvislosti s ktorými si žalobca odpočítanie dane uplatnil ním deklarovaným spôsobom, pretože tento bol zisteniami daňových orgánov spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty.

Za daných okolností prípadu nie je taktiež možné prisvedčiť požiadavke žalobcu, že by mu pri nepriznaní nároku na odpočet dane mala byť zo strany správcu dane preukázaná vedomosť o jeho účasti na daňovom podvode alebo aspoň jeho nedbanlivostná účasť na zdaniteľných plneniach poznačených podvodom. V prejednávanom prípade nebolo dôvodom neuznania odpočtu dane konštatovanie o vedomej alebo nedbanlivostnej účasti žalobcu na podvodnom zdaniteľnom plnení, ktoré by sa malo vyskytnúť v niektorom zdaniteľnom plnení stojacom na inom stupni predchádzajúcich zdaniteľných plnení v tom ktorom obchodnom reťazci, a preto subjektívnu stránku žalobcu k jeho účasti na iných zdaniteľných plneniach nebolo potrebné skúmať a ani preukazovať. V danom prípade bola predmetom preverovania existencia zákonom stanovených podmienok na vznik nároku žalobcu na uplatnený odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) citovaného zákona, teda bežnými postupmi a prostriedkami správy daní boli preverované skutočnosti týkajúce sa priamo zdaniteľných plnení prijatých žalobcom od ním deklarovaného dodávateľa (teda každé z prijatých zdaniteľných plnení bolo posudzované samo o sebe), pričom je potrebné mať na zreteli, že tvrdených dodávateľov si vybral sám žalobca na obchodnú spoluprácu a realizáciu zdaniteľných plnení, ktoré podliehajú osobitným zákonným podmienkam. Vzhľadom na nepreukázanie prijatia plnení od žalobcom deklarovaných dodávateľov, do úvahy neprichádzalo vedenie dokazovania na preukázanie, že žalobca ako platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení spojenom s daňovým únikom alebo s podvodným konaním, ako to žalobca namietal s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. Táto judikatúra sa týka prípadov, keď sa reálne uskutočnené a preverené transakcie daňového subjektu dostali do súvisu s podvodným konaním na niektorom stupni z predchádzajúcich alebo z nasledujúcich zdaniteľných plnení v rámci obchodného reťazca, a z ktorého vzniká daňová strata. V takých prípadoch správca dane nesie dôkazné bremeno preukázania, že kontrolovaný daňový subjekt o spojení jeho obchodných transakcií s podvodným konaním vedel alebo mohol vedieť, prípadne, či v rámci primeranej obozretnosti prijal opatrenia, aby sa takejto situácii vyhol. O takúto situáciu však v prejednávanej veci

nejde, keďže išlo o priamych dodávateľov žalobcu, a preto je jeho argumentácia uvádzanou judikatúrou neopodstatnená.

Podľa zistenia súdu správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov a s prihliadnutím na svoju povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane. Teda možno prijať záver, že v danom prípade vo veci konajúce a rozhodujúce daňové orgány vykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia, a v obsahu svojich rozhodnutí, zrozumiteľne vysvetliac dôvody prijatých záverov, sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobcu.

Správny súd, po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj postupu predchádzajúceho jeho vydaniu, nezistil pochybenia namietané žalobcom ako majúce za následok nezákonnosť rozhodnutia, a vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a citovaných ustanovení zákonov, žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trovy konania nepriznal, pretože z obsahu spisu nevyplýva, že by mu trovy konania vznikli, pričom orgánu štátnej správy, ktorým žalovaný nepochybne je, možno priznať trovy konania iba výnimočne.

Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Trnave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Krajského súdu v Trnave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a/ SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP)

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
j) podanie bolo nezákonne odmietnuté. (§ 440 ods. 1 SSP)

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).