

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 26S/15/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200168
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Pilek
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4020200168.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Pileka a členov senátu Mgr. Erika Németha a JUDr. Pavla Lukáča, v právnej veci žalobcu: TOPNAD, a.s., sídlo Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, zastúpený advokátom: JUDr. Juraj Gajdošík, sídlo Miletičova 23, Bratislava, IČO: 42 050 804, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, sídlo Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100335373/2020 zo dňa 04.02.2020, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a** .

Súd žalovanému náhradu trov konania **n e p r i z n á v a** .

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl - december 2014 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 102202018/2017 zo dňa 17.10.2017.
2. Žalobca predložil k daňovej kontrole dodávateľské faktúry č. 29122014011, 2912201402 a 2912201411 vystavené dodávateľom spoločnosťou FLER spol. s r. o.
3. Dňa 28.03.2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypočutý svedok Z. K., bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.
4. Správcovi dane bola predložená notárska zápisnica N 239/2017 Nz 10839/2017 NCRI 11067/2017 zo dňa 30.03.2017, predmetom ktorej bola zmluva o zlúčení nástupníckej spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. a siedmich zanikajúcich spoločností vrátane spoločnosti FLER spol. s r. o.
5. Dňa 09.05.2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý štatutárny zástupca žalobcu, ktorý podal vysvetlenie k predloženým účtovným dokladom.
6. Dňa 28.06.2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý Mgr. W. P. - obchodný riaditeľ žalobcu.
7. Výzvou zo dňa 25.05.2018 vyzval správca dane spoločnosť SK-NIC, a.s. na predloženie identifikačných údajov držiteľov domény netky.sk v rokoch 2014 - 2015.

8. Predvolaním zo dňa 19.11.2018 predvolal správca dane svedka Z. S., konateľa spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. spolu s výzvou na predloženie účtovných dokladov a evidencií zaniknutej spoločnosti FLER spol. s r. o. za zdaňovacie obdobie roku 2014, pričom svedok sa k správcovi dane nedostavil a požadované účtovné doklady správcovi dane nepredložil.

9. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl - december 2014 bol vyhotovený protokol zo dňa 03.01.2019, ktorý bol súčasne s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 07.01.2019.

10. V protokole (v časti december 2014) správca dane okrem iného uviedol zistenie, že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty si v zdaňovacom období december 2014 nesprávne uplatnil právo na odpočítanie tejto dane z fa č. 2912201401, 2912201402 a 2811201411 od dodávateľa FLER spol. s r. o. Z kontrolného výkazu tejto spoločnosti za uvedené zdaňovacie obdobie správca dane zistil, že si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr hlavne od dodávateľa Moiled s.r.o., a táto spoločnosť si podľa kontrolného výkazu uplatnila odpočítanie dane od spoločnosti GO4IT s.r.o. ako jediného dodávateľa. Tieto spoločnosti vytvorili umelý reťazec bez ekonomickej podstaty.

11. Žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie k protokolu a zároveň správca dane spísal s kontrolovaným daňovým subjektom (žalobcom) zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 12.03.2019, v ktorej uviedol stanovisko správcu dane k písomnému vyjadreniu žalobcu.

12. Dňa 20.06.2019 správca dane vykonal so žalobcom ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu s úkonmi vykonanými vo vyrubovacom konaní. Posledná zápisnica o ústnom pojednávaní bola so žalobcom spísaná dňa 04.09.2019, predmetom ktorej bolo oznámenie stanoviska správcu dane k vyjadreniu žalobcu zo dňa 04.07.2019.

13. Správca dane vydal dňa 16.09.2019 rozhodnutie č. 102169103/2019, ktorým určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty v sume 4.400,-- eur za zdaňovacie obdobie december 2014. Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie zo dňa 05.11.2019.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

14. V odôvodnení svojho rozhodnutia opísal skutkový stav zistený správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (december 2014) uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty spolu v sume 4.400,-- eur z troch faktúr č. 2912201401, 2912201402 a 2811201411, za dodané služby špecifikované na jednotlivých faktúrach od dodávateľa spoločnosti FLER spol. s r. o.

15. Správca dane preveroval túto formálne deklarovajúcu realizáciu zdaniteľného plnenia v spoločnosti uvedeného dodávateľa. Od 26.11.2013 do 01.06.2016, teda i v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia, bol jediným konateľom spoločnosti FLER spol. s r. o. Z. K., a od 01.06.2016 bol jej konateľom Z. S. (s adresou v L. X.). Spoločnosť FLER spol. s r. o. zanikla dňa 26.04.2017 v dôsledku zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorej konateľom bol do 18.07.2014 S. Z., od 18.07.2014 je konateľom spoločnosti Z. S. a od 13.09.2014 je spoločníkom EC4B INTERNATIONAL, INC. 196th ST SW 201 7127, Lynnwood 980 36, Spojené štáty americké. Správca dane za účelom preverenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaslal spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. (právnym nástupcom spoločnosti FLER spol. s r. o.) výzvu na predloženie účtovných a daňových dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o. za zdaňovacie obdobie apríl - december 2014 a všetky písomnosti týkajúce sa obchodných vzťahov spoločnosti FLER spol. s r. o. a žalobcu v roku 2014. Písomnosť sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“.

V priebehu daňovej kontroly ďalej vypočul ako svedka Z. K. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. v čase, kedy sa mal uskutočniť kontrolovaný zdaniteľný obchod), ktorý potvrdil spoluprácu so žalobcom, vystavenie faktúry, zrealizovanie reklamy a úhradu faktúry. O svojich tvrdeniach nepredložil žiadne dôkazy z dôvodu, že všetku dokumentáciu spoločnosti FLER spol. s r. o. odovzdal spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. pri zlúčení spoločností. Správca dane vyjadrenia svedka bez predloženia dôkazov nepovažoval za preukázanie skutočného dodania služby spoločnosťou FLER spol. s r. o. žalobcovi, a preto za účelom preverenia zdaniteľného plnenia a získania dokumentov spoločnosti FLER spol. s r. o. zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou požiadal českú finančnú správu o vypočutíe

Z. S. (konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o., t. j. právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o.), ktorého následne predvolal ako svedka. Tento sa k správcovi dane nedostavil, nepredložil ani doklady týkajúce sa spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu, že ich s odstupom času nie je možné vyhľadať. V priebehu ďalšieho konania správca dane vykonal pojednávanie dňa 19.04.2018, predmetom ktorého bolo overenie zobrazenia reklamných bannerov na úvodnej stránke portálu www.netky.sk. V rámci tohto pojednávania žalobca predložil CD nosiče, na ktorých sa nachádzal predmet plnenia dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o.. Správca dane mal k dispozícii CD nosiče priložené k dodávateľským faktúram účtovaným v roku 2015 a požiadal Ing. D. (externý finančný riaditeľ žalobcu) o predloženie CD nosičov, ktoré sa vzťahujú k dodávateľským faktúram od spoločnosti FLER spol. s r. o. účtovaným v roku 2014. Ing. D. správcovi dane ukázal printscreen obrazovky z roku 2014, kde sa nachádzala reklama spoločnosti TOPNAD, a.s. na stránke netky.sk. Bol prítomný aj štatutárny zástupca spoločnosti Mgr. B. O., ktorý nemal vedomosť o tom, že by spoločnosť TOPNAD, a.s. mala CD nosiče s vyobrazením reklamy spoločnosti na portály netky.sk za rok 2014. Ing. D. si vytvoril printscreen obrazovky z reklamy za august 2015. Následne správca dane vykonal ďalšie pojednávanie dňa 09.05.2018, na ktorom vypočul Ing. Z. O. (predseda predstavenstva u žalobcu) a pojednávanie dňa 28.06.2018, na ktorom vypočul Mgr. P. (obchodný riaditeľ u žalobcu), o čom spísal zápisnice o ústnom pojednávaní.

Ďalšie informácie správca dane získal z verejne dostupných informácií v obchodnom registri SR a nahliadnutím do spisu daňových subjektov GO4IT s.r.o. a Moiled s.r.o.. Z informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že v roku 2015 sa v rámci miestneho zisťovania v sídle spoločnosti FLER spol. s r. o. správcovi dane nepodarilo s touto spoločnosťou skontaktovať (na adrese sídla nebola zastihnuteľná, na prevzaté zásielky správcu dane nereagovala). Z kontrolného výkazu spoločnosti FLER spol. s r. o. vyplynulo, že táto spoločnosť si v zdaňovacom období december 2014 uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od jediného dodávateľa spoločnosti Moiled s.r.o.. Táto spoločnosť dňom 05.03.2016 zanikla a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť LesSem s.r.o., ktorá bola zrušená dňa 20.07.2017 v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť JKH PLUS s.r.o.. Spoločníkom spoločnosti JKH PLUS s.r.o. je od 13.09.2014 spoločnosť EC4B INTERNATIONAL, INC. 196th ST SW 201 7127, Lynnwood 980 36, Spojené štáty americké a konateľom je Z. S. (s adresou v L. X.). Rovnakého spoločníka a konateľa má aj spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. ako právny nástupca spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorá je priamym dodávateľom žalobcu.

Z kontrolného výkazu spoločnosti Moiled s.r.o. vyplýva, že v zdaňovacom období december 2014 si táto spoločnosť uplatnila nárok na odpočítanie dane z faktúr od jediného dodávateľa, a to od spoločnosti GO4IT s.r.o., ktorá dňa 11.04.2015 zanikla a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť WTB, s. r. o., ktorá bola dňom 17.05.2017 ex offa vymazaná z obchodného registra.

V zdaňovacom období december 2014 si spoločnosť FLER spol. s r. o. uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr len od dodávateľa Moiled s.r.o. a táto si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty len od spoločnosti GO4IT s.r.o., ktorej v zdaňovacom období IV. štvrťrok 2014 nevznikla daňová povinnosť z dodania služby, ale z dôvodu uvedenia dane vo faktúre. Daňové subjekty vytvorili umelý reťazec plnení bez ekonomickej podstaty, s účelom formálneho vykázania obchodných transakcií. Správca dane poukázal na fakt, že žalobca svojim neobozretným konaním vo vzťahu k novému obchodnému partnerovi sám umožnil deklarovanému dodávateľovi reklamných služieb, t. j. spoločnosti FLER spol. s r. o. získať neoprávnený daňový prospech. Spoločnosť FLER spol. s r. o. daň fakturovanú žalobcovi do štátneho rozpočtu neodviedla, nakoľko si ju ponížila prostredníctvom faktúry 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 sa daň z pridanej hodnoty stala splatnou len jej uvedením na faktúre. Správca dane preverovaním zistil, že bol narušený princíp neutrality dane z pridanej hodnoty, ktorý spočíval v nárokaní odpočítania dane z pridanej hodnoty, pričom nebola odvedená na začiatku umelo vytvoreného reťazca spoločností: GO4IT s.r.o. - Moiled s.r.o. - FLER spol. s r. o. (deklarovaný dodávateľ žalobcu) a nebola odvedená ani v priebehu reťazca, nakoľko zúčastnené daňové subjekty daň vykazovali len formálne.

Správca dane za účelom overenia tvrdenia žalobcu, že cena za poskytnutie reklamných služieb spoločnosťou FLER spol. s r. o. bola najvýhodnejšia, v ďalšom konaní získal cenové ponuky od spoločností Zoznam, s.r.o. a MAFRA Slovakia, a.s.. Tieto spoločnosti na požiadanie správcu dane vypracovali porovnateľnú (fiktívnu) cenovú ponuku služby uvedenej na faktúrach a zmluve (zmluva o

reklame medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou FLER spol. s r. o. zo dňa 02.01.2015 uzavretá na dobu určitú od 01.01.2015 do 31.01.2015) od dodávateľa FLER spol. s r. o. ako predmet plnenia. Správca dane týmto spôsobom zistil, že cena za reklamné služby poskytnutá spoločnosťou FLER spol. s r. o. výhodná nebola.

V ďalšom konaní správca dane preveroval i tvrdenie svedka Z. K., ktorý na pojednávaní dňa 28.03.2018 uviedol, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola majiteľom spravodajského portálu netky.sk. Spoločnosť SK-NIC, a.s. (správca internetovej domény najvyššej úrovne.sk) oznámila, že od začiatku roku 2014 do 18.06.2014 bol držiteľom dotknutej domény registrátor TOPZONE, s.r.o., od 19.06.2014 až do súčasnosti sa držiteľom dotknutej domény stala fyzická osoba JUDr. A. K.. Každý držiteľ v rokoch 2014 - 2015 mal so spoločnosťou SK-NIC, a.s. uzatvorenú rámcovú zmluvu. Na základe týchto skutočností správca dane konštatoval, že vlastníkom spravodajského portálu netky.sk nebola v kontrolovaných mesiacoch spoločnosť FLER spol. s r. o., ale spoločnosť TOPZONE, s.r.o..

Správca dane na základe všetkých týchto zistení dospel k záveru, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil relevantné dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, čím nesplnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 1 nadväzne na ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z. z.), kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Žalobca ako daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre, a tým nepreukázal vznik daňovej povinnosti u jeho dodávateľa, t. j. v spoločnosti FLER spol. s r. o.

Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly u žalobcu v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. ako i zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z. z.), pričom vykonal nielen formálnu kontrolu predložených dokladov, ale skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov a na základe uvedených zistení neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 4.400,- eur.

16. V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný reagoval na námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Z dikcie ust. 49 ods. 1, 2 tohto zákona vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Žalobcovi ako daňovému subjektu by vzniklo právo na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa FLER spol. s r. o. len v prípade, ak by pri tomto tovare alebo službe vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. Realizáciu obchodných transakcií preukázal iba jeden obchodný partner t. j. žalobca, a preto nie je možné vysloviť záver, že uskutočnenie obchodného prípadu bolo preukázané. Samotné vyjadrenia svedka, bývalého konateľa spoločnosti FLER spol. s r. o. k preverovaným skutočnostiam, nie je možné považovať za preukázanie skutočného dodania služby touto spoločnosťou žalobcovi. Z vykonaného dokazovania a zo zistených skutočností je zrejmé, že reklama vykonaná bola. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa FLER spol. s r. o., pričom nepreukázal, že uvedené dodanie bolo reálne uskutočnené týmto dodávateľom. Svedok Z. K. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.) nepredložil žiadne účtovné doklady, ktoré by podložili jeho tvrdenie o priznaní a odvedení dane zo spornej faktúry. Účtovné doklady požadované správcom dane, týkajúce sa spoločnosti FLER spol. s r. o., nepredložila ani spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. (právny nástupca spoločnosti FLER spol. s r. o.) a na výzvu správcu dane ich nepredložil ani svedok Z. S. (konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o.). Svedok Z. K. nepredložil správcovi dane ani protokol o odovzdaní účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o. Správca dane nadobudol oprávnené 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 žalobcu. Doklady, ktoré predložil žalobca, obsahovali popis dodávaného zdaniteľného plnenia, ale tieto doklady sú však bez predloženia relevantných dôkazov nepreskúmateľné. Žalovaný bol toho názoru, že žalobca v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom FLER spol. s r. o.

Správca dane, za účelom preverenia zdaniteľného plnenia, získal informácie z verejne dostupných zdrojov (obchodného registra SR), z kontrolných výkazov a nahliadnutím do spisu daňových subjektov

FLER spol. s r. o., GO4IT s.r.o. a Moiled s.r.o., pričom takto získané informácie podrobne popísal v odôvodnení svojho rozhodnutia zo dňa 16.09.2019 na strane 8 až 10. Správca dane na základe šetrenia zistil, že v zdaňovacom období december 2014 si spoločnosť FLER spol. s r. o. uplatnila odpočítateľné dane z dodávateľských faktúr len od dodávateľa Moiled s.r.o., a táto spoločnosť si uplatnila odpočítateľné dane z pridanej hodnoty len od spoločnosti GO4IT s.r.o., ktorej v zdaňovacom období IV. štvrtrok 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 žalobca konal aspoň s minimálnou mierou opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, tak by zabránil svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom. V prípade, že správca dane získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná tak, ako je uvedené na faktúre, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítateľné dane z dodávateľskej faktúry (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31.05.2018).

Správca dane podrobným preverovaním nezistil žiaden vzťah (vlastnícky, nájomný, iný) spoločnosti FLER spol. s r. o. k spravodajskému portálu netky.sk. Z. K. sa vyjadril, že v rokoch 2014 a 2015 bola spoločnosť FLER spol. s r. o. majiteľom spravodajského portálu www.netky.sk. Spoločnosť SK-NIC, a.s. v priebehu daňovej kontroly žalobcovi oznámila, že od začiatku roku 2014 do 18.06.2014 bol držiteľom dotknutej domény registrátor TOPZONE, s.r.o., od 19.06.2014 až do súčasnosti sa držiteľom dotknutej domény stala fyzická osoba JUDr. A. K.. Každý držiteľ v rokoch 2014 - 2015 mal so spoločnosťou SK-NIC, a.s. uzatvorenú rámcovú zmluvu. Správca dane konštatoval, že vlastníkom spravodajského portálu netky.sk nebola v kontrolovaných mesiacoch spoločnosť FLER spol. s r. o., ale spoločnosť TOPZONE, s.r.o. Na základe kontrolných zistení sa žalovaný stotožnil s tvrdením správcu dane, že spoločnosť FLER spol. s r. o. nebola v roku 2014 vlastníkom spravodajského portálu netky.sk (ako to uviedol svedok Z. K. - bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. vo svojej výpovedi zo dňa 28.03.2018) a že cenová ponuka od tohto dodávateľa nebola pre žalobcu cenovo najvýhodnejšia (s poukazom na cenovú ponuku vypracovanú spoločnosťou Zoznam, s.r.o. a MAFRA Slovakia, a.s.).

K rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, na ktorý poukazoval žalobca, žalovaný uviedol, že žalobca sa domáhal uplatnenia svojich práv, ale nemohol očakávať, že tieto práva mu budú priznané bez toho, aby ich oprávnenosť preukázal. Najvyšší súd SR vyslovil názor, že skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. V predmetnej veci žalobca nebol zaťažovaný dôkazným bremenom ohľadne plnení dodávateľa a jeho subdodávateľov, t. j. osôb, s ktorými on sám žiadne obchodné vzťahy nedeclaroval. Žalobca v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom FLER spol. s r. o. preukázať nevedel. Správcovi dane predložil faktúru, CD nosič, na ktorom je printscreen obrazovky z roku 2014, kde sa nachádzala reklama žalobcu na stránke netky.sk a doklady o úhradách. Správca dane však zdôraznil, že u daňového subjektu FLER spol. s r. o. nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu podľa ust. § 9 zákona 222/2004 Z. z. a nemohla mu tak ako dodávateľovi žalobcu vzniknúť daňová povinnosť v mesiaci december 2014 v zmysle ust. § 19 ods. 2 tohto zákona. Na základe uvedeného, ak nevznikla dodávateľovi žalobcu daňová povinnosť, v súlade s ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. si žalobca nemohol uplatniť odpočítateľné dane. 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.

Ostatné námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní sú vo vzťahu k vyššie uvedeným skutočnostiam právne irelevantné a nemajú vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia správcu dane. Správca dane sa vysporiadal so svojimi tvrdeniami a žalobca uplatnením práva na odpočítateľné dane zo spornej faktúry od dodávateľa FLER spol. s r. o. porušil zákon č. 222/2004 Z. z.. Záver správcu dane je správny a dôkazmi dostatočne preukázaný, pričom žalobca nepredložil v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania v danej veci relevantný dôkaz, ktorý preukazuje oprávnenosť uplatnenia si práva na odpočítateľné dane z dodávateľskej faktúry a ani v odvolaní nepodal námietky a dôkazy, ktoré by zakladali dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane. Z predloženého spisu žalovaný zistil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov, prihliadal

na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a vykonal všetky úkony súvisiace s čo najúplnejším a najobjektívnejším zistením skutočností potrebných pre vydanie rozhodnutia vo veci.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

17. Žalobou zo dňa 02.04.2020 žalobca žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie správca dane zo dňa 16.09.2019 ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 04.02.2020, a to z dôvodu, že je vecne nesprávne a nezákonné, nakoľko:

A/ rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (ust. § 191 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov, ďalej len SSP),

B/ rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (ust. § 191 písm. d/ SSP),

C/ zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (ust. § 191 písm. e/ SSP).

Žalobou napadnutými rozhodnutiami a postupom počas daňového konania, ktorý predchádzal ich vydaniu, bol žalobca poškodený na svojich právach.

18. V časti A/ žaloby (rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci) žalobca uviedol, že žalovaný preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, a to pokiaľ išlo o skutočnosť, že dodanie služby/reklamy nebolo vykonané zo strany spoločnosti FLER spol. s r. o. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady a tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal, dokonca aj svedok - konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. na výsluchu potvrdil spoluprácu so žalobcom. Žalovaný mal však pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu jej nespolupracovania, resp. nepredloženia požadovaných dôkazov a preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý bol takto ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa zásadnými námietkami žalobcu a bez toho, aby zistil skutočnosti rozhodujúce 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 vyvozené, 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.

Žalovaný vo svojom rozhodnutí ani na jednom mieste neuviedol relevantné dôvody a zistenia, na základe ktorých by žalobca vedel alebo mohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa v rámci umelo vytvorenej obchodnej skupiny. Ani existencia údajného podvodného konania nebola zo strany žalovaného preukázaná, nakoľko z vykonaného dokazovania vyplynulo len to, že dotknuté subjekty nespolupracovali pri výkone daňovej kontroly. Táto skutočnosť však nemôže bez ďalšieho založiť záver o tom, že došlo k podvodnému konaniu. Takýto postup žalovaného je nezákonný a svedčí o tom, že žalovaný nedostatočne zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti, resp. odpočtu dane z pridanej hodnoty. „Pokiaľ správca dane pri dokazovaní neobjasní nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie.“ (rozsudok Mestského súdu v Prahe, sp. zn. 38Ca/63/99-37).

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

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný za určujúcu skutočnosť (od ktorej odvíjal výrok svojho rozhodnutia) považoval to, že dodávateľ uvedený na faktúre, t. j. spoločnosť

FLER spol. s r. o. nespocoľpracoval v priebehu výkonu daňovej kontroly, teda nesúčinnosť dodávateľa, resp. jeho konateľa spochybnila všetky ostatné dôkazy. Tieto tvrdenia žalovaného sa však javia ako účelové a arbitrárne a povinnosťou žalovaného bolo zistiť a objasniť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Pokiaľ bol žalobcovi, na základe údajných podvodných konaní jeho dodávateľa, znížený odpočet dane z pridanej hodnoty, musí byť takýto postup riadne, presvedčivo zdôvodnený a vykonané dôkazy musia bez pochyby založiť takýto právny záver. V predmetnej veci žalovaný založil svoj právny záver o zrušení odpočtu dane z pridanej hodnoty na základe domnienok, ktoré neboli zákonným spôsobom preukázané. Hlavným účelom žalovaného bolo preniesť riziko z nevybratia dane na žalobcu, ktorý konal v dobrej viere a nevedel a ani nemohol vedieť o možnom podvode na predchádzajúcich stupňoch.

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

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

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

Na základe vykonaného dokazovania dospel žalovaný k nesprávnej objektívnej hodnote dodanej služby, nakoľko jeho výpočet bol absolútne nepresný, neobjektívny a zavádzajúci. Objektívnu hodnotu žalovaný posúdil na základe návštevnosti stránky z roku 2018, pričom vôbec neuvádzal, akú návštevnosť mala stránka netky.sk v období poskytovania reklamných a propagačných služieb. Žalovaný svoje presvedčenie o nevhodnosti vybranej služby z hľadiska ceny odvíjal od počtu zobrazení, pričom tento ukazovateľ je len marketingový trik poskytovateľov týchto služieb, ktorý nie je smerodajný, pretože neodráža počet reálnych užívateľov, segmentáciu návštevníkov, cieľovú skupinu návštevníkov, rýchlosť načítavania stránky, podvodné zobrazenie stránky a pod.

19. V časti B/ žaloby (napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom vo viacerých bodoch si odporuje, nakoľko odvolací orgán uvádza právne závery, ktoré však nekorešpondujú s odôvodnením napadnutého rozhodnutia) žalobca uviedol konkrétne citácie z rozhodnutia žalovaného, z ktorých vyvodil, že toto rozhodnutie je nezrozumiteľné, nepreskúmateľné, nezákonné a vykazuje znaky arbitrárnosti, nakoľko právne závery žalovaného si navzájom odporujú. Ak na jednej strane žalovaný, resp. príslušný správca dane na základe údajne dostatočného dokazovania a skúmania skutkového stavu dospel k záveru, že reklama vykonaná bola, nemôže na strane druhej tvrdiť, že k dodaniu služby reálne nedošlo.

Napadnuté rozhodnutie je nezákonné a arbitrárne aj z dôvodu, že žalovaný nesprávne vyhodnotil odvolávku na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011, keď sa zameral výlučne na časť týkajúcu sa dôkazného bremena ohľadne plnení dodávateľov a subdodávateľov. Tento rozsudok sa nevzťahuje len na problematiku preukázania vzťahu s dodávateľom a jeho subdodávateľmi, ale vzťahuje sa najmä 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.

Na predmetnej faktúre sa nachádzal podrobný opis predmetu plnenia, časové uvedenie požadovanej reklamy s konkrétnym opisom dodanej služby. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou s jednoduchým a všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Práve naopak, žalobca na úplné vylúčenie akýchkoľvek pochybností predložil žalovanému, resp. správcovi dane aj faktúry, CD nosič, doklady o úhradách, pričom nebola spochybnená reálna existencia reklamno-propagačných služieb, dokonca na viacerých miestach napadnutého rozhodnutia je výslovne uvedené, že k dodaniu služby došlo. Z obsahu rozhodnutia je zrejmé, že u žalovaného vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu, že dodávateľ nepredložil požadované dôkazy a nespolupracoval so žalovaným, resp. z dôvodu preverovania dodávateľov, ktorí podľa zistenia žalovaného uskutočňovali fiktívne obchody.

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

V prípade, ak žalovaný mal pochybnosti o dodaní reklamy žalobcovi, tieto pochybnosti mal jasne, výstižne a hlavne dostatočným spôsobom vysvetliť. Je v hrubom rozpore s požiadavkou zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ak žalovaný spochybnil všetky dôkazy predložené žalobcom len z dôvodu, že dodávateľ nespolupracuje. Takéto zdôvodnenie žalovaného je absolútne neprijateľné. Žalovaný bol povinný vykonanými dôkazmi preukázať existenciu skutočností vyvracajúcich vierohodnosť, správnosť a úplnosť dokladov, ktorými žalobca preukazoval svoj nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V tejto časti žaloby žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) a rozhodnutie Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 SžF 1/2010 zo dňa 19.08.2010. Žalovaný sa týmito rozsudkami nijakým spôsobom nezaoberal, hoci sa predmetnej veci týkajú a ich zohľadnenie mohlo prívodiť žalobcovi lepšie rozhodnutie vo veci. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ako aj Najvyššieho súdu SR je totiž zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nemôže byť sankcionovaný, resp. postihnutý v rámci svojej obchodnej transakcie za skutočnosť, že predchádzajúca alebo následná obchodná transakcia (v našom prípade uskutočňovaná podľa názoru žalovaného v rámci fiktívneho reťazca) bola poznačená podvodným konaním. Takýto výklad žalovaného je v absolútnom rozpore s platným právom, je nezákonný a arbitrárny a v konečnom dôsledku sa prieči aj vyššie citovaným rozhodnutiam.

Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že je potrebné, aby si daňový subjekt (v tomto prípade žalobca) pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov dôkladnejšie. V predmetnej veci si však žalobca preveril svojho dodávateľa z verejne dostupných zdrojov (obchodný register, registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty), nastavil si štandardný spôsob úhrady faktúr formou bezhotovostného prevodu, navyše poskytnutie reklamy bolo zdokumentované na CD. Žalobcom zvolený dodávateľ sa nenachádzal na portáli daňových dlžníkov, ani na zozname subjektov, u ktorých vznikli dôvody na zrušenie registrácie na dani z pridanej hodnoty. V týchto zdrojoch sa v tom čase nenachádzali žiadne negatívne informácie o žalobcovom novom dodávateľovi. Podľa názoru žalovaného si žalobca nedostatočne preveril svojho dodávateľa napr. z verejne dostupných listín - registra účtovných závierok (pritom prvýkrát sa dali nejaké finančné informácie o spoločnosti FLER spol. s r. o. čerpať až po marci 2015, a to zo závierky za rok 2014), a tak nezabránil svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci, ktorý je údajne poznačený podvodom. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa, a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (rozsudok Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, Stroj trans, C-642/11). Žalovaný tvrdil aj to, že žalobca si dodávateľa nepreveril osobne návštevou v sídle dodávateľa, nepreveril si jeho sídlo, ani skutočnosť, či je dodávateľ objednanú službu schopný dodať. K podobným skutočnostiam Súdny dvor EÚ zaujal názor v rozsudku vo veci Mahagében a Dávid. Žalovaný odoprel žalobcovi jeho právo na ním uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty aj napriek skutočnosti, že nedisponoval žiadnymi dôkazmi, na základe ktorých by bol oprávnený zákonným spôsobom vysloviť takýto právny záver. Podľa ustálenej judikatúry je v súlade s režimom práva na odpočet dane nezlučiteľné potrestať zamietnutím tohto práva platiteľa

dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu platiteľa dane alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (uvedený záver je obsiahnutý najmä v rozsudkoch vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik). Žalovaný založil svoj právny názor, že žalobca mohol a mal vedieť o vykonštruovanom podvodnom reťazci na základe skutočnosti, že dodávateľ v priebehu konania nespolupracoval a nepredložil požadované doklady. Takýto záver žalovaného je neprípustný, nakoľko aj samotný Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že zodpovednosť vykonávať kontrolné činnosti prináleží príslušným orgánom. Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu. Musí tak vykonať na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci PPUH Stehcemp (C-277/14) a C-329/18 Valsts ienemumu dienests proti SIA Altic, z ktorých časti i citoval. Skutočnosť, že žalovaný preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, vyžadoval od neho overovania, na ktoré nebol povinný, ako aj prijatie opatrení na zabezpečenie toho, aby plnenia neboli súčasťou údajného podvodu spáchaného iným subjektom, spôsobila, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné a v absolútnom rozpore aj s európskou judikatúrou.

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

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

Pri dokazovaní v rámci správy daní sa uplatňuje aj vyhľadávacia zásada. Správca dane, ktorý vedie dokazovanie je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný návrhmi daňových subjektov. Žalovaný, resp. správca dane však bez akéhokoľvek právneho základu preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, výsledkom čoho bolo vydanie rozhodnutia, ktoré je arbitrálne a nezákonné, porušujúce právo žalobcu na spravodlivé daňové konanie. Názor žalovaného, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, je porušením zásad zakotvených v zákone č. 563/2009 Z. z. Žalobca nikdy netvrdil, že správca dane je povinný vyhľadávať dôkazy v jeho prospech, ale tvrdil, že je jednoznačne povinný riadnym spôsobom zistiť skutkový stav veci. Pokiaľ správca dane tvrdil, že služby nedodal dodávateľ označený žalobcom, bolo jeho zákonnou povinnosťou vyhľadať subjekt, ktorý podľa neho službu skutočne dodal. Pokiaľ správca dane, resp. žalovaný tvrdí, že bolo dostatočne vykonané dokazovanie, prečo z vykonaného dokazovania nevyplývalo, kto službu skutočne dodal? Odpoveď je jednoduchá, preto, lebo službu dodala spoločnosť FLER spol. s r. o. tak, ako to preukázal žalobca a potvrdil aj konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.

Napadnuté rozhodnutie žalovaného je arbitrálne, vágne, pričom z neho nevyplýva vysvetlenie, na základe akých úvah k takémuto rozhodnutiu žalovaný vôbec dospel, čo je v priamom rozpore so slovenskou, ako aj európskou právnou úpravou a judikatúrou. Žalovaný postupoval nezákonne, keď preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, pričom nevykonal žiadne dôkazy na preukázanie skutočnosti, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonštruovaného obchodného reťazca. Je zrejmé, že

ak žalobca v rámci daňovej kontroly predložil dôkazy (faktúry, CD nosiče, doklady o úhradách, vysvetlil, prečo si vybral konkrétneho dodávateľa, čo si o ňom zistil a prečo si nezistil tie skutočnosti, ktoré požadoval žalovaný), nemôže žalovaný svojvoľne bez akýchkoľvek iných dôkazných prostriedkov prijať záver, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávanom obchodného reťazca. Je nesprávne, arbitrárne a v konečnom dôsledku aj nezákonné, aby žalobca ako daňový subjekt suploval zákonnú povinnosť žalovaného len z dôvodu, že tomuto sa nepodarilo zistiť všetky skutočnosti na správne rozhodnutie. Napadnuté rozhodnutie nie je vydané v súlade so zákonom, ani v súlade s princípom ochrany práv a záujmov žalobcu a so zásadou doktríny legitímneho očakávania, v dôsledku čoho je nezákonné a arbitrárne.

21. V závere žaloby žalobca uviedol tieto dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia, a to, že žalovaný - nevykonal dostatočnú kontrolu reťazca dodávateľov obchodného partnera - spoločnosti FLER spol. s r. o.,

- pri rozhodovaní neprihliadol na skutočnosť, že dodávateľ a žalobca potvrdili existenciu faktúry, jej úhradu, dodanie služby, ani na to, že bolo jednoznačne preukázané (CD nosiče, doklady o úhradách), že tu existovalo materiálne plnenie,
- neunesol dôkazné bremeno, keďže na viacerých miestach svojho rozhodnutia konštatuje, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávanom obchodného reťazca, takýto záver žalovaného, však nie je ničím preukázaný,
- nemôže založiť právny záver o tom, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávanom obchodného reťazca len na základe vlastnej svojvoľe a bez akýchkoľvek dôkazov,
- neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré v konaní vyšli najavo, a na ktoré upozorňoval, a ktoré namietal žalobca,
- nijakým spôsobom nepreukázal, že žalobca konal neobozretne, neopatrne a neeliminoval všetky obchodné riziká,
- nesprávne a neobjektívne vyhodnotil výhodnosť iných cenových ponúk od iných ním oslovených dodávateľov,
- vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- na riadne posúdenie veci nedostačujúco zistil skutkový stav.

Vydaním napadnutého rozhodnutia, ktoré nie je v súlade so zákonom, došlo k narušeniu princípu právnej istoty. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov žalobca žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správca dane.

IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

22. Vo vyjadrení zo dňa 11.08.2020 žalovaný k žalobe uviedol, že trvá na výroku svojho rozhodnutia, pričom poukázal na jeho odôvodnenie. Žalobca v žalobe neuviedol také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia súdu a neboli by predmetom jeho odvolania. Zistenia správca dane ako aj závery z týchto zistení vyplývajúce sú vyčerpávacím spôsobom uvedené v jeho rozhodnutí zo dňa 16.09.2019 ako i v rozhodnutí žalovaného zo dňa 04.02.2020.

23. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný reagoval na námietky žalobcu v V. bode žaloby.

K námietke v časti A/ žaloby žalovaný uviedol, že s touto námietkou nesúhlasí. Konaním žalobcu došlo k porušeniu ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., nakoľko si uplatnil právo na odpočítanie dane z deklarovaných faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o. Správca dane vykonal dokazovanie s cieľom preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, pričom postupoval v súlade s ust. § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z.. Žalobca bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom, čo v danom prípade nepreukázal. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia i zaslaním výzvy spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. (právny nástupca spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorá zanikla zlúčením) na predloženie účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o., ale písomnosť sa mu vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Taktiež za účelom preverenia reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia predvolal na výsluch svedka Z. K. (konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia), ktorého výpoveď bola zmätočná z dôvodov, ktoré žalovaný konkretizoval vo vyjadrení ako i v odôvodnení svojho rozhodnutia. Svedok uviedol, že spolupracoval so žalobcom na zrealizovaní reklamy, čo však nevedel podložiť účtovnými dokladmi, nakoľko všetku

dokumentáciu odstúpil pri zlúčení spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. Správca dane vyzval Z. S. na predloženie účtovných dokladov zaniknutej spoločnosti FLER spol. s r. o., ale ani tento svedok správcovi dane požadované doklady nepredložil. Správca dane za účelom preverenia obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou FLER spol. s r. o. (ktorého výsledným produktom mala byť reklamná a propagačná činnosť v prospech žalobcu), vykonal rozsiahle dokazovanie a prihliadol na všetky zistené skutočnosti. Žalobca (odberateľ v obchodnom vzťahu so spoločnosťou FLER spol. s r. o.) predložil správcovi dane ako dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty dodávateľské faktúry, ale deklarovaný dodávateľ nepredložil žiadne dôkazy. Obchodný prípad je pritom dvojstranný právny vzťah, ktorí musia viesť správcovi dane preukázať obidvaja obchodní partneri, ktorí disponujú rovnakými listinnými dôkazmi.

Žalobca mohol zabrániť svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom, ak by v obchodnom vzťahu so spoločnosťou FLER spol. s r. o. konal aspoň s minimálnou mierou opatrnosti a obozretnosti, nakoľko vedel, že jedná s novozaloženou spoločnosťou. Ing. Z. O. (predseda predstavenstva žalobcu) si nijakým spôsobom neoveroval, či jedná s oprávnenou osobou, osobne nebol na adrese sídla spoločnosti FLER spol. s r. o., nepreveril si jej sídlo, ani základné údaje o jej podnikateľských aktivitách z verejne dostupných listín, pričom podľa zistení správcu dane spoločnosť FLER spol. s r. o. nemala webovú stránku. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na platnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozsudok C-409/04 Teleos, C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, C-80/11 a C142/11 Mahagebén), z ktorej vyplýva, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, na ktorom sa zúčastní, nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Taktiež poukázal i na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžf/97/2009 a sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31.05.2018.

Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že jeho práva a právom chránené záujmy neboli rešpektované a neboli chránené a zastával stanovisko, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a s ust. § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.

S ďalšími námietkami sa žalovaný vysporiadal vo svojom rozhodnutí, nakoľko sa jedná o identické námietky ako v odvolaní. Hodnotenie dôkazov je v zmysle ust. § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. plne v kompetencii správcu dane, ktorý vyhodnotil všetky získané dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalovaný ako dôkaz použil rozsiahle šetrenie správcu dane pri preverovaní vlastníka spravodajského portálu netky.sk, ktoré je podrobne rozpísané v protokole z daňovej kontroly ako aj v rozhodnutí správcu dane. Zamestnanci správcu dane vykonal dokazovanie za účelom zistenia všetkých objektívnych skutočností súvisiacich s predmetnou reklamnou a propagačnou činnosťou, a to najmä na zistenie vlastníka spravodajského portálu netky.sk a taktiež preverenie objektívnej hodnoty reklamných služieb, ktoré boli dodané žalobcovi. Správca dane podrobným preverovaním nezistil žiaden vzťah (vlastnícky, nájomný, iný) spoločnosti FLER spol. s r. o. k spravodajskému portálu netky.sk.

24. K námietkam žalobcu v časti B/ žaloby žalovaný uviedol, že na základe hodnotenia dôkazov nespochybnil to, že reklama vykonaná bola, ale spochybnil, že dodávateľom uvedenej služby bola spoločnosť FLER spol. s r. o. Žalobca ako dôkaz predložil zmluvu za zdaňovacie obdobie január 2015. Údajná predmetná obchodná transakcia trvala od apríla 2014 do septembra 2015. Za obdobie apríl - december 2014 žalobca nepredložil žiadnu zmluvu o spolupráci medzi ním a spoločnosťou FLER spol. s r. o. V uvedenej zmluve za január 2015 je uvedený v predmete zmluvy text - reklamný banner B7 300 x 200 px na úvodnej strane portálu. Vo faktúrach žalobcu za zdaňovacie obdobie apríl - december 2014 je uvedený iný predmet plnenia, ako je uvedené v zmluve o reklame. Z uvedeného vyplýva, že žalobca v tomto obchodnom prípade nekonal v súlade so zásadou opatrnosti. Čo sa týka overovania zobrazenia reklamných bannerov žalovaný uvádza, že printscreen obrazovky s reklamou za rok 2014 nie je taký relevantný dôkaz vo vzťahu k dodaniu služby, ktorým by odstránil pochybnosti o dodaní služby podľa predložených faktúr. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že na uvedenom printscreeene obrazovky je reklamný banner žalobcu vedľa článkov s dátumom 30.03. (rok tu nie je zobrazený). Ak reklama trvala od apríla 2014, printscreen obrazovky sa nemôže týkať zdaňovacieho obdobia apríl - december 2014. Podľa nálezu Ústavného súdu SR č. k. 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 viedol dokazovanie v zmysle ust. § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., pričom žalobca ako

platiteľ mohol spochybnenie dôkazov vyvrátiť predložením alebo navrhnutím nových dôkazov, čo však neurobil.

K rozsudkom Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR, na ktoré poukazoval žalobca žalovaný uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, na ktorom sa zúčastní, nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je skutočnosť, že jej zástupca musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktoré sú základom jeho podnikania, ale aj o subjektoch, s ktorými tak činí. Žalobca v predmetnej veci nebol zaťažený dôkazným bremenom ohľadne plnení dodávateľa a subdodávateľov, t. j. osôb, s ktorými on sám žiadne obchodné vzťahy nedeclaroval.

K V. bodu žaloby, časť C/ žalovaný uviedol, že námietky týkajúce sa dôkazného bremena sú obsiahnuté v celej žalobe a sú identické s námietkami uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Správca dane nie je povinný preukazovať, že práce neboli vykonané dodávateľmi deklarovanými na predložených faktúrach, ale žalobca mal preukázať, že ním deklarované obchodné transakcie sa uskutočnili tak, ako je to uvedené na dokladoch. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že povinnosťou správcu dane bolo vykonať dokazovanie, t. j. preveriť pravdivosť deklarovaných skutočností.

Základnou podmienkou na uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, a aby boli splnené podmienky na odpočítanie tejto dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré sú uvedené v ust. § 49 a § 51 tohto zákona, a ktoré sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Žalobca si sám uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a preto musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v zmysle predložených dokladov, a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. Úlohou správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie je vyhľadávať dôkazy na preukázanie obchodných transakcií deklarovaných žalobcom podľa predložených daňových dokladov za príslušné kontrolované zdaňovacie obdobie, ale práve naopak, tieto skutočnosti je povinný preukazovať žalobca. Správca dane nepredkladá dôkazy o neoprávnenosti nároku na odpočítanie dane (nič „nevyvracia“), ale v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 8Sžf/51/2010 v okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt preukázať, že k zdaniteľnému obchodu skutočne došlo tak, ako to deklaruje predloženými daňovými dokladmi. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na viacero rozsudkov Najvyššieho súdu SR a rozhodnutie Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011. Zastával názor, že dodanie služby (v tomto prípade reklamy) musí byť preukázané overiteľnými listinnými dôkazmi ako na strane žalobcu, tak aj na strane obchodného partnera (dodávateľskej spoločnosti FLER spol. s r. o.), čo však v danom prípade preukázané nebolo.

Žalovaný s poukazom na skutkový a právny stav popísaný v žalobe napadnutom rozhodnutí správcu dane ako i žalovaného a vyvodené závery uviedol, že v predmetnej veci trvá na svojom stanovisku, zhrnutí, skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Daňové orgány postupovali v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., zákona č. 222/2004 Z. z., v súlade s Ústavou SR, vnútroštátnou a európskou judikatúrou. Žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

25. Žalobca v podaní zo dňa 22.09.2020 reagoval na vyjadrenie žalovaného a bol toho názoru, že žalovaný vo svojom vyjadrení neuviedol žiadne nové skutočnosti ani tvrdenia, ktorými by vyvracal skutkové tvrdenia žalobcu a rovnako neuviedol ani žiadne nové tvrdenia, ktoré by opodstatňovali jeho záverečný návrh, a to, aby správny súd žalobu zamietol.

Žalovaný nevykonával dokazovanie v potrebnom rozsahu, resp. vykonaným dokazovaním dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Z napadnutého rozhodnutia, ako aj z vyjadrenia žalovaného je zrejmé, že žalovaný preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, a to pokiaľ išlo o skutočnosti, že dodanie služby/reklamy nebolo vykonané zo strany spoločnosti FLER spol. s r. o. Svoje tvrdenia si žalovaný prispôsobuje podľa potreby, pričom rozličné posudzovanie tej istej výpovede a vyvodenie rozličných

právnych záverov z nej (na jednej strane, že je zmätocná a na druhej strane, že k dodaniu služby zo strany spoločnosti FLER spol. s r. o. nedošlo), je podľa názoru žalobcu v rozpore s príslušnými právnymi predpismi, ako aj so zásadou zákonnosti. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady a ním tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal, dokonca aj svedok - konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. potvrdil spoluprácu so žalobcom, ale žalovaný mal pochybnosti o podnikaní tejto spoločnosti z dôvodu jeho nespolupracovania, vydal napadnuté rozhodnutie, ktoré je podľa žalobcu nezákonné a nedostatočne odôvodnené. Žalovaný nepreukázal existenciu podvodného reťazca, pričom jeho tvrdenia vzťahujúce sa na predmetnú vec (o tom, že nie je povinný vyhľadávať dôkazy a preberať iniciatívu za žalobcu) neobstoja, nakoľko pokiaľ dôjde k odmietnutiu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že jeden z dodávateľov bol podľa názoru žalovaného súčasťou daňového podvodu, takýto záver musí byť riadne preukázaný a musí vyplývať z vykonaného dokazovania. V tomto smere žalovaný neunesol dôkazné bremeno a ani k dnešnému dňu žalovaný nepreukázal, s akými komoditami, resp. službami mal obchodovať údajný reťazec firiem definovaný v protokole z daňovej kontroly a k tejto skutočnosti sa ani nevyjadril. Taktiež sa nevyjadril ani k argumentom a dôkazom, ktoré predložil žalobca, a ktorými sponchybnil zistenia správcu dane v napadnutom rozhodnutí.

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

26. Na prejednanie žaloby žalobcu súd 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 ako i rozsudok tunajšieho súdu v obdobnej veci žalobcu a žalovaného v konaní pod sp. zn. 26S/22/2020 zo dňa 09.09.2021, ktorým súd zrušil rozhodnutie žalovaného týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia (január 2015) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalovaný sa pojednávania nezúčastnil a svoju neúčast' ospravedlnil mailovým podaním zo dňa 07.02.2022.

VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov

27. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 04.02.2020 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

28. Súd takto rozhodol v neprítomnosti žalovaného.

29. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2014, predmetom dane je b/ 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 a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné 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

a/ 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/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 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,

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

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

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 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

a/ 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

a/ 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,

30. 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 vyššie citovaného zákona, 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.

Podľa § 44 ods. 1 vyššie citovaného zákona, 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 vyššie citovaného zákona, 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 vyššie citovaného zákona, 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.

31. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu v sume nadmerného odpočtu 4.400,- eur na dani z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2014 a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa - spoločnosti FLER spol. s r. o.

32. V prvom rade považuje správny súd za potrebné uviesť, že v obdobnej právnej veci týkajúcej sa totožných účastníkov, avšak kontrolovaným obdobím bol mesiac január 2015, už senát 26S rozhodol, a to rozsudkom zo dňa 09.09.2021 č. k. 26S/22/2020 - 193, ktorým napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

Ako z obsahu citovaného rozhodnutia vyplýva, toto bolo založené a vychádzalo zo záverov Súdneho dvora EU premietnutých do rozhodnutia C-610/9 zo dňa 03.09.2020, ktorého závery považoval správny súd za aplikovateľné aj v konaní 26S/22/2020, a na ktoré súd aj v celom rozsahu po ich predchádzajúcom citovaní odkázal.

33. Následne iný senát tunajšieho súdu 11S rozhodoval v obdobných veciach, t. j. totožných účastníkov konania, avšak veci sa týkali iných kontrolovaných mesiacov rokov 2014 - 2015 tak, že žaloby žalobcu zamietol (11S/72/2020 zo dňa 19.01.2022, 11S/50/2020 zo dňa 19.10.2021), pričom senát konštatoval, že žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali tú skutočnosť, že služby fakturované faktúrami boli žalobcovi dodané. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaných plnení žalobcovi práve spoločnosťou

FLER spol. s r. o., a teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe uvedených faktúr.

Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetných faktúrach 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.

Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo vychádzať nielen z formálnej stránky daňových dokladov (faktúr) predložených žalobcom ako platiteľom tejto dane, ale aj zistiť, či tieto doklady i po materiálnej stránke sú odrazom skutočností, ktoré deklarujú, teda okrem iného i to, či tam uvedené plnenia dodal tam uvedený dodávateľ.

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.

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 december 2014 na základe ním predložených dokladov - faktúr správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie (dodávky reklamy) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem týchto faktúr nepredložil 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.

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

Žalobca nevyvaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera, s ktorým začal obchodovať už v apríli 2014 po pomerne krátkej dobe jeho existencie (od 26.11.2013, kedy bol zapísaný do obchodného registra) a pôsobenia na trhu.

Správny súd sa v predmetnej veci, vzhľadom na vyššie uvedené skutkové zistenia, vyplývajúce z vykonaného dokazovania a ich právne posúdenie, stotožnil so záverom žalovaného, že v danom prípade žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúrach, a preto mu ani nemôže byť uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetnej faktúry uznané ako oprávnené.

34. Tieto závery senátu 11S premietnuté v jeho rozhodnutiach (aj vyššie citovaných) sú podporené aj najnovším rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 zo dňa 09.12.2021, ktorého závery spolu so závermi senátu 11S viedli správny súd k tomu, že sa odklonil od svojho skoršieho rozhodnutia 26S/22/2020 zo dňa 09.09.2021 a priklonil sa k argumentácii a dôvodom premietnutých v rozhodnutiach senátu 11S, najmä 11S/72/2020 zo dňa 19.01.2022 a 11S/50/2020 zo dňa 19.10.2021, na ktoré v súlade

s ust. § 140 SSP správny súd v celom rozsahu poukazuje, a nebude z dôvodu hospodárnosti tieto závery nadbytočne opakovať, navyše keď obom účastníkom sú tieto závery správneho súdu z predmetných rozhodnutí už známe.

35. Vzhľadom na uvedené skutočnosti dospel, preto správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

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

37. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

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

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

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 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 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 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) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.