

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 71S/23/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6020200442
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 09. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2021:6020200442.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Vladimíra Šalamúna, v právnej veci žalobcu: PSG PLUS s.r.o., so sídlom Strážska cesta 3872, 960 01 Zvolen, IČO: 46 377 751, právne zast: JUDr. Andrej Gara, advokát, so sídlom Štefánikova 14, 811 05 Bratislava, IČO: 30 850 436, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101414626/2020 zo dňa 09. septembra 2020, č. 101414495/2020 zo dňa 09. septembra 2020, č. 101414741/2020 zo dňa 09. septembra 2020, č. 101414016/2020 zo dňa 09. septembra 2020 a č. 101414900/2020 zo dňa 09. septembra 2020, takto

rozhodol:

Žaloby z a m i e t a.

Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2017. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - marec 2017 a júl - október 2017 č. 100283082/2020 zo dňa 27.01.2020 a Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl - jún 2017 a november - december 2017 č. 100283083/2020 zo dňa 27.01.2020 (ďalej len „Protokol“), ktorého súčasťou bola tiež výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Protokol bol splnomocnenému zástupcovi žalobcu (obchodnej spoločnosti ADP Tax, s.r.o.) doručený dňa 29.01.2020. V určenej lehote žalobca podal správcovi dane v elektronickej forme svoje Vyjadrenie k zisteniam uvedených v Protokole zaevidované pod č. 6/01502257/2020 dňa 23.02.2020. Správca dane určil termín ústneho pojednávania na prerokovanie pripomienok žalobcu a ním predložených dôkazov na deň 13.05.2020. Žalobca sa ústneho pojednávania nezúčastnil, o čom správca dane spísal úradný záznam v zmysle § 68 ods. 3 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“).

Rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy

2. Správca dane rozhodnutím č. 100935959/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 200,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2017. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 25.05.2017 5 055,07 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 17 255,07 €, rozdiel dane v sume 12 200,00 € (ďalej len „rozhodnutie správcu dane apríl 2017“).

Správca dane rozhodnutím č. 100936092/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 28 756,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2017. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 26.06.2017 13 415,38 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 42 171,38 €, rozdiel dane v sume 28 756,00 € (ďalej len „rozhodnutie správcu dane máj 2017“).

Správca dane rozhodnutím č. 100936225/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 53 267,20 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 25.07.2017 12 877,72 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 66 144,92 €, rozdiel dane v sume 53 267,20 € (ďalej len „rozhodnutie správcu dane jún 2017“).

Správca dane rozhodnutím č. 100936349/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 46 740,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2017. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 27.12.2017 13 414,21 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 60 154,21 €, rozdiel dane v sume 46 740,00 € (ďalej len „rozhodnutie správcu dane november 2017“).

Správca dane rozhodnutím č. 100936463/2020 zo dňa 25.05.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 30 560,00 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 25.01.2018, vrátane dodatočného daňového priznania doručeného dňa 23.03.2018, 27 411,69 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 57 971,69 €, rozdiel dane v sume 30 560,00 € (ďalej len „rozhodnutie správcu dane december 2017“).

3. Správca dane svoje rozhodnutia odôvodnil tým, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o.:

Za zdaňovacie obdobie apríl 2017:

- faktúra č. XXXXXXXXX), (interné č. XX.XX.XXXX, s dátumom vystavenia a zdaniteľného plnenia dňa 30.04.2017, so základom dane v sume 61 000,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 12 200,00 €, spolu v sume 73 200,00 €, s predmetom fakturácie „PolyClip FCA 3462 a Kuter SeydeLman 124 VAC“

Za zdaňovacie obdobie máj 2017:

- faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XXXXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 31.05.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 04.05.2017, so základom dane v sume 65 680,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 13 136,00 €, spolu v sume 78 816,00 €, s predmetom fakturácie „Fakturujeme Vám podľa Vašej objednávky zo dňa: 25.04.2017 a dodacieho listu zo dňa: 04.05.2017 a dodacieho listu zo dňa 02.05.2017“,

- faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XX.XX.XXXX), s dátumom vystavenia dňa 31.05.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 23.05.2017, so základom dane v sume 78 100,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 15 620,00 €, spolu v sume 93 720,00 €, s predmetom fakturácie „Fakturujeme Vám podľa Vašej objednávky zo dňa: 17.05.2017 a dodacieho listu zo dňa: 23.05.2017“,

Za zdaňovacie obdobie jún 2017:

-faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XXXXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 30.06.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 02.06.2017, so základom dane v sume 52 694,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 10 538,80 €, spolu v sume 63 232,80 €, s predmetom fakturácie „Fakturujeme Vám podľa Vašej objednávky zo dňa: 26.05.2017 a dodacieho listu zo dňa: 02.06.2017“,

- faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XXXXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 30.06.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 12.06.2017, so základom dane v sume 89 692,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 17 938,40 €, spolu v sume 107 630,40 €, s predmetom fakturácie „Fakturujeme Vám podľa Vašej objednávky zo dňa: 05.06.2017 a dodacieho listu zo dňa: 12.06.2017“,

- faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XXXXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 30.06.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 28.06.2017, so základom dane v sume 123 950,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 24 790,00 €, spolu v sume 148 740,00 €, s predmetom fakturácie „ Fakturujeme Vám podľa Vašej objednávky zo dňa: 01.06.2017 a dodacích listov zo dňa 8.06.2017 a 28.06.2017“,

Za zdaňovacie obdobie november 2017:

- faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XXXXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 22.11.2017 a zdaniteľného plnenia 02.11.2017, so základom dane v sume 98 600,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 19 720,00 €, spolu v sume 118 320,00 €, s predmetom fakturácie „Vákuová plnička Handtmann VF616 v.č.: 1122“,

- faktúra č. XXXXXXXXX (interné č. XXXXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 22.11.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 02.11.2017, so základom dane v sume 70 800,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v

sume 14 160,00 €, spolu v sume 84 960,00 €, s predmetom fakturácie „Sponovacie zariadenie Poly-Clip FCA80/3462“,

- faktúra č. XXXXXXX XXX (interné č. XXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 22.11.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 02.11.2017, so základom dane v sume 6 600,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 1 320,00 €, spolu v sume 7 920,00 €, s predmetom fakturácie „Výrobník šupinového ľadu Maja Kompakt“,

- faktúra č. XXXXXXXXXX (interné č. XXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 22.11.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 18.11.2017, so základom dane v sume 19 850,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 3 970,00 €, spolu v sume 23 820,00 €, s predmetom fakturácie „Sťahovačka koži Maja Skiný“,

- faktúra č. XXXXXXXXXX (interné č. XXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 22.11.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 18.11.2017, so základom dane v sume 15 100,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 3 020,00 €, spolu v sume 18 120,00 €, s predmetom fakturácie „dvojkomorová balička“,

- faktúra č. XXXXXXXXXX (interné č. XXXXXXX), s dátumom vystavenia a zdaniteľného plnenia dňa 23.11.2017, so základom dane v sume 22 750,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 4 550,00 €, spolu v sume 27 300,00 €, s predmetom fakturácie „Výrobník šupinového ľadu Maja 800kg/244“,

Za zdaňovacie obdobie december 2017:

- faktúra č. XXXXXXXXXX (interné č. XXXXXXX), s dátumom vystavenia dňa 29.12.2017 a zdaniteľného plnenia dňa 01.12.2017, so základom dane v sume 152 800,00 €, 20 % daňou z pridanej hodnoty v sume 30 560,00 €, spolu v sume 183 360,00 €, s predmetom fakturácie „Fakturuje Vám podľa dodacieho listu zo dňa: 1.12.2017 a objednávky zo dňa 24.11.2017“,

čím porušil ustanovenia § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v znení účinnom pre toto konanie (ďalej len „Zákon o DPH“) z dôvodu, že nepreukázal, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. a že mu z titulu jeho dodania vznikla daňová povinnosť.

4. Správca dane v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí zhodne uviedol úkony, ktoré vykonal za účelom preverenia uskutočnenia vyššie uvedených deklarovateľných zdaniteľných obchodov žalobcu s deklarovateľným dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Správca dane na základe predložených dokladov, faktúr, z vyjadrení žalobcu, ním predložených dôkazov, uskutočneného vylúču svedka, vykonaných miestnych zisťovaní, z využitého inštitútu dožiadania, ako aj z Protokolov o daňových kontrolách vykonaných u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. zistil, že deklarovateľným predmetom fakturácie medzi spoločnosťami EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. > Wecreate mediateam SK s.r.o. > PSG PLUS s.r.o. boli v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach tovary, a to konkrétne stroje využívané v potravinárstve - mäso spracujúcom priemysle.

5. Správca dane získané dôkazy vyhodnotil tak, že sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru pre žalobcu práve spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. z nasledovných dôvodov, že: Spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. nekomunikovala so správcom dane napriek skutočnosti, že zásielky správcu dane prevzala. Od 05.05.2016 do 13.12.2018 bol konateľom spoločnosti XX.XX.XXXX. Od 13.12.2018 je konateľom občan Maďarska - M. G. V.. Kriminálny úrad FS Žilina zaistil dňa 03.05.2018 spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. dodávateľské a odberateľské faktúry (len vytlačené z účtovného programu). Medzi zaistenými dokladmi sa nenachádzali záznamy k DPH, účtovný denník, hlavná kniha, zmluvy, bankové výpisy ani prepravné či iné doklady a tieto doklady neboli daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. správcovi dane nikdy predložené, čím došlo k znemožneniu preverenia skutočností uvádzaných v podaných daňových priznaniach k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2017, ako aj zistenia, či zaistené dodávateľské a odberateľské faktúry boli vôbec predmetom účtovníctva daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. v roku 2017. Posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2018; spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. bola ku dňu 30.06.2019 z úradnej moci zrušená registrácia pre DPH. Spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. sa na adrese svojho sídla nenachádza, nekomunikuje so správcom dane (zásielky sa vracajú späť správcovi dane s poznámkou poštového doručovateľa „adresát neznámy“). Od 27.12.2012 do 12.12.2016 bol konateľom spoločnosti P. R. (tá istá osoba ako v spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.). Od 12.12.2016 sú konateľmi občania Maďarska K. U., T. Z. a X. F. M.. Spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nepredložila Daňovému úradu Bratislava na základe zaslanej výzvy žiadne daňové ani účtovné doklady za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrtrok 2017, na zaslané predvolania nereagoval ani žiaden z konateľov spoločnosti, čím bolo spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA

s.r.o. znemožnené správcovi dane preveriť akékoľvek skutočnosti týkajúce sa uvedenej spoločnosti a jej obchodných aktivít, predovšetkým zistenia a preverenia jej obchodných partnerov (dodávateľov, odberateľov), pôvodu fakturovaného tovaru a služieb, čo bolo predmetom účtovníctva atď. Posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2017. Spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. bola ku dňu 31.10.2018 z úradnej moci zrušená registrácia pre DPH. Za zdaňovacie obdobia roku 2017 spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nepodala kontrolné výkazy, čím taktiež došlo k znemožneniu zistenia a preverenia jej obchodných partnerov správcom dane, čo správca dane vyhodnotil ako účelové konanie s cieľom zatajenia svojich obchodných partnerov, ako aj pôvodu nadobúdaných tovarov a služieb, ktoré boli okrem iných spoločností fakturované aj odberateľovi - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorý ich ďalej fakturoval aj žalobcovi.

6. S., konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. do 13.12.2018, počas výsluchu svedka, z ktorého správca dane spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102187511/2019 zo dňa 18.09.2019, uviedol, že tovar dodaný spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu predstavovali väčšinou stroje do mäsokombinátov na spracovanie mäsa. Predmetné zariadenia objednával u dodávateľa EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ktorý mal mať svojich dodávateľov (aj v zahraničí). Na základe kontrolných výkazov, ktoré boli správcovi dane sprístupnené, správca dane zistil, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. deklarovala nadobudnutie tovarov a služieb od dodávateľa EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. za zdaňovacie obdobia roka 2017 so základom dane v celkovej sume 11 412 013,25 € a 20 % DPH v celkovej sume 2 282 408,39 €. Ostatné nadobudnutia tovarov a služieb spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. súhrnne od všetkých ostatných dodávateľov vykázala za zdaňovacie obdobia roku 2017 so základom dane v celkovej sume 188 463,84 € a 20 % DPH v celkovej sume 37 712,82 €. Spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. deklarovala dodania tovarov a služieb so základom dane v celkovej sume 10 603 635,44 € a 20 % DPH v celkovej sume 2 120 366,64 €. Správca dane z informačných systémov Finančnej správy taktiež zistil, že spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. v daňových priznaniach k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2017 deklarovala dodania tovarov a služieb so základom dane v celkovej sume 9 755 498,01 €, 20 % DPH v celkovej sume 1 951 099,61 € a odpočítanie dane deklarovala v celkovej sume 1 943 135,57 €. Z uvedeného podľa správcu dane vyplýva, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. v zdaňovacích obdobiach roku 2017 uplatnila právo odpočítať daň od svojho dodávateľa - spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. v celkovej sume základu dane 11 412 013,25 €, ktorá prevyšuje celkovú sumu základu dane priznanú v podaných daňových priznaniach k DPH spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ktorá v zdaňovacích obdobiach roku 2017 sumárne predstavovala hodnotu 9 755 498,01 €. Navyše správca dane z údajov z kontrolných výkazov zistil, že spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. za rok 2017 uviedla ako odberateľa vo svojich kontrolných výkazoch 7 platiteľov dane s celkovým základom dane v sume 11 987,11 € a 20 % DPH v sume 2 397,43 €, čo nekorešponduje s údajmi uvedenými v podaných daňových priznaniach k DPH spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. za zdaňovacie obdobia roku 2017, v ktorých spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. uviedla odpočítanie dane od svojich tuzemských dodávateľov v celkovej sume 1 943 135,57 €. P. R. sa počas svedeckej výpovede dňa 18.09.2019, vyjadril, že tovar pochádzal od spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., čo následne počas ústneho pojednávania nepotvrdil a uviedol, že môže byť, že dodávateľom predmetných strojov dodaných kontrolovanému daňovému subjektu bola spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ale s určitosťou sa to nedá potvrdiť z dôvodu veľkého časového odstupu, z čoho vyplýva, že dodávateľmi fakturovaných strojov by mohli byť aj iné spoločnosti. Správca dane však z údajov z kontrolných výkazov zistil, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. predmetný tovar nemohla získať od iného dodávateľa, nakoľko spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. súhrnne od všetkých ostatných dodávateľov vykázala za zdaňovacie obdobia roku 2017 prijatie tovarov a služieb so základom dane v sume 188 463,84 €, 20 % DPH v sume 37 712,82 € (išlo o väčší počet dodávateľov s relatívne nízkymi fakturovanými sumami) a žalobca prijal od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. tovar so základom dane v sume celkom 857 616,00 € a 20 % DPH v sume celkom 171 523,20 € (na základe 13 ks prijatých faktúr), čo vylučuje možnosť získania tovaru spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. od iného dodávateľa, než od spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o.

7. Ďalej P. R. vo svedeckej výpovedi uskutočnenej dňa 18.09.2019 tvrdil, že spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. mala nadobudnúť tovar aj od dodávateľov zo zahraničia. Uvedené tvrdenie P. R. nebolo potvrdené, nakoľko spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nedeklarovala nadobudnutia tovaru z iných členských štátov EÚ, ani dovoz tovaru v podaných daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia roku 2017, v ktorých uviedla len tuzemské dodania tovarov a služieb a odpočítanie dane len

od tuzemských dodávateľov. V informačných systémoch Finančnej správy správca dane preveril, že žiadni platitelia dane z iných členských štátov EÚ nenahlásili dodanie tovarov a služieb pre spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. v zdaňovacích obdobiach roku 2017. P. R. v postavení svedka na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 18.09.2019, zrealizovanie zdaniteľných obchodov síce ústne potvrdil, avšak nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdili a relevantné dôkazy ani doklady nepredložil ani v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017 vykonanej u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. Daňovým úradom Bratislava (t. j. v čase, kedy bol ešte konateľom uvedenej spoločnosti). Nevedel poskytnúť informácie o pôvode fakturovaného tovaru a jeho výrobcovi/výrobcach a uvedené informácie nevedel poskytnúť správcovi dane ani samotný kontrolovaný daňový subjekt v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly, čo je neobvyklé pri vykonávaní štandardnej obchodnej činnosti medzi predávajúcim a kupujúcim.

8. Daňový úrad Bratislava v Protokole z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017 vykonanej u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. uviedol, že daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. dostatočne a jednoznačne nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných na predmetných dodávateľských faktúrach, tzn. že v rámci svojej dôkaznej povinnosti nepreukázal, že mu daňový subjekt EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. skutočne dodal tovar deklarovaný na predložených dodávateľských faktúrach, dodávateľovi EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. teda v zmysle ustanovenia § 19 Zákona o DPH nevznikla daňová povinnosť, nakoľko základným predpokladom uskutočnenia zdaniteľného obchodu je dodanie tovaru alebo služby, čo v tomto prípade nebolo doložené dostatočnými dôkazmi. Dodávateľ (spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o.) daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. nepreukázal, že mu vznikla daňová povinnosť pri poskytnutí služby, pretože nepreukázal žiadne dodania (vystavené faktúry, prijaté faktúry - poskytnutie služby, plnenie, účel použitia a iné), v dôsledku čoho bolo správcovi dane znemožnené zistiť, o akú službu sa jednalo alebo aký tovar spoločnosti dodali. Skutočnosť, že uvedená spoločnosť podala daňové priznania, resp. kontrolné výkazy, nepreukazuje reálny vznik daňovej povinnosti tejto spoločnosti, nakoľko uvedené je iba súhrn čísel, bez podloženia dôkazov o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Ak daňová povinnosť nevznikla, potom nevzniklo ani právo na odpočítanie dane, a teda v prípade faktúr prijatých od dodávateľa EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. právo na odpočítanie DPH daňovému subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. nevzniklo. Daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. uplatnením práva na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2017 v sume 24 4713,00 € a za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2017 v sume 42 029,33 € porušil ust. § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na ust. § 51 a § 19 Zákona o DPH.

9. Správca dane vyššie uvedené skutočnosti uviedol z dôvodu, že výsledok dokazovania vo veci obchodného vzťahu medzi dodávateľom - spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. a odberateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., má priamy dosah aj na následný obchodný vzťah medzi dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a žalobcom, ako odberateľom a všetky zistenia, vrátane zmien v osobách konateľov na občanov Maďarska, zničenia dokladov spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ako aj nepredloženia účtovníctva spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., sú z hľadiska dokazovania a správneho určenia dane významné. Na základe všetkých vyššie uvedených skutočností a zistení správcu dane ani dodávateľ žalobcu - spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. a ani jej dodávateľ - spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s. r. o., nespĺnili povinnosť, ktorá im vyplýva z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku, t. j. nepreukázali konkrétnymi právnymi dokladmi dodanie tovarov daňovým subjektom EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. pre daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne dodanie tovarov daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu fakturovaných vyššie uvedenými faktúrami, neuniesli svoje dôkazné bremeno, a preto nie je možné uznať žalobcovi odpočítanie DPH z uvedených prijatých faktúr od dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. z dôvodu, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. a odberateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne medzi dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a žalobcom, ako odberateľom v zdaňovacích obdobiach apríl 2017, máj 2017, jún 2017, november 2017 a december 2017.

10. Správca dane poukázal na to, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Nakoľko nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaného tovaru deklarovaným dodávateľom Wecreate

mediateam SK s.r.o., nebol u neho preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 Zákona o DPH a u žalobcu právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 Zákona o DPH. Správca dane v predmetnej veci nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru (ktorá však sama o sebe nepreukazuje, že tovar bol dodaný práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o.). Žalobca na výzvu správcu dane na predloženie dôkazov č. 101338823/2019 zo dňa 03.06.2019, doručení dňa 07.06.2019, reagoval zaslaním fotokópií príslušných odberateľských faktúr, ktoré priradil k jednotlivým dodávateľským faktúram od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., zaslaním bankových výpisov preukazujúcich úhrady dodávateľských faktúr, uzatvorenej kúpnej zmluvy, zadaných objednávok, vystavených príjemiek tovaru na sklad, uvedením dopravných prostriedkov, ktorými kontrolovaný daňový subjekt realizoval prepravu tovaru od dodávateľa. Napriek dôkazom predloženým žalobcom však správca dane uviedol, že preukázal, že tovar nemohol byť dodaný žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o., teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, a preto nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí žalobca a správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je uvedené na faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda, že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre. Uvedené podľa správcu dane znamená, že žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu.

11. V závere odôvodnení rozhodnutí sa správca dane vysporiadal aj s námietkami žalobcu uvedenými vo Vyjadrení k zisteniam uvedených v Protokole. K rozsudkom Súdneho dvora EU C-354/03, C-355/03 a C-484/03, na ktoré poukázal žalobca správca dane uviedol, že na rozsudky C-354/03 a C-355/03 neprihliada z toho dôvodu, že sa v nich jednalo o spáchaný podvod typu „kolotoč“, pričom spoločnosti Optigen a Fulcrum nedostali dodávky, ktoré boli alebo mali byť použité pre potreby obchodnej činnosti a správca dane v Protokole z daňovej kontroly DPH u žalobcu nespochybnuje samotnú existenciu fakturovaného tovaru. Rozsudok C-484/03 poukazuje na podvodné konanie v dodávateľskom reťazci, ktorého súčasťou plnenia je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Správca dane neoznačil dodávky tovaru od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. za dodávky poznačené podvodom. Správca dane vo svojich vyjadreniach nenaznačuje úmysel spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. Predmetné rozsudky sú uvádzané v Protokole z dôvodu, že žalobca ich uvádzal vo svojom Vyjadrení k pochybnostiam správcu dane, ktoré správca dane vyjadril v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102414399/2019 zo dňa 22.10.2019. K aplikácii Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a Rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/13112004 zo dňa 25.03.2005, v zmysle ktorých „dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt“, správca dane uviedol, že nie je možné ich aplikovať a unifikovať na každý prípad daňovej kontroly, nakoľko okolnosti a dokazovanie jednotlivých prípadov nie je zhodné. Žalobca tvrdí, že tovar nadobudol od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorej konateľom bol od 05.05.2016 do 13.12.2018 R., ktorý vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že so žalobcom spolupracoval dlhodobo. Subdodávateľom tovaru dodávateľskej spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., podľa vyjadrení R., bola spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ktorej konateľom bol aj P. R. (od 27.12.2012 do 12.12.2016), z čoho vyplýva, že pokiaľ sa jednalo o dlhodobú spoluprácu medzi spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a žalobcom, P. R. poznal aj správanie a obchodnú činnosť spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s. r. o. a správca dane od žalobcu nepožadoval také daňové a účtovné doklady, ktorými by nemohol disponovať alebo by to bolo nad rámec pôsobnosti žalobcu. Žalobcovi bola umožnená účasť na dokazovaní, čo potvrdzuje aj výzva na predloženie dôkazov, na ktorú žalobca reagoval. Správca dane uviedol, že v predmetnej veci nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru (ktorá však sama o sebe nepreukazuje, že tovar bol dodaný práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o.). Napriek dôkazom predloženým žalobcom však správca dane preukázal, že tovar nemohol byť dodaný žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o., teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho

dodania. Vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobia apríl - jún 2017 a november - december 2017 vykonanej u žalobcu neboli žalobcom podľa správcu dane predložené žiadne relevantné dôkazy, ktoré by mali vplyv na jeho doterajšie preukázané kontrolné zistenia, a z tohto dôvodu správca dane trval na svojich preukázaných kontrolných zisteniach uvedených v Protokole.

Rozhodnutia žalovaného

12. O podaných odvolaniach žalobcu proti vyššie uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane žalovaný rozhodol tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil nasledovne:

Rozhodnutím č. 101414016/2020 zo dňa 09.09.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného apríl 2017“). Rozhodnutím č. 101414495/2020 zo dňa 09.09.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie máj 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného máj 2017“). Rozhodnutím č. 101414626/2020 zo dňa 09.09.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie jún 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného november 2017“). Rozhodnutím č. 101414741/2020 zo dňa 09.09.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie november 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného jún 2017“). Rozhodnutím č. 101414900/2020 zo dňa 09.09.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie december 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného december 2017“).

13. Žalovaný v odôvodneniach vyššie uvedených rozhodnutí (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“) zhodne uviedol dôvody podaných odvolaní a zopakoval zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a dôvody rozhodnutí správcu dane. Rozhodnutia odôvodnil ďalej tým, že po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane, po preskúmaní rozhodnutí správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutých rozhodnutí. Preto sa žalovaný s nimi stotožnil v celom rozsahu považujúc posúdenie veci správcom dane za správne. Z rozhodnutí správcu dane a priložených administratívnych spisov vyplýva, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, a že mu z titulu jeho dodania vznikla daňová povinnosť. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach uviedol, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. porušil § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 prvej a druhej vety Zákona o DPH.

14. Žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí uviedol, že odvolania žalobcu voči rozhodnutiam správcu dane boli rozdelené do celkovo dvoch častí. V časti I. odvolaní nazvanej „Procesná stránka“ žalobca namietal, že správca dane opakovane a bez jeho návrhu predvolal svedka p. R. na výsluch, ktorý sa mal konať dňa 17.12.2019 v priestoroch Daňového úradu Banská Bystrica, čím mal správca dane porušiť zásadu hospodárnosti konania, ktorá je predmetom § 3 Daňového poriadku. Žalovaný k uvedenej námietke uviedol, že po výsluchu svedka R. uskutočnenom dňa 18.09.2019 boli správcom dane zistené nové skutočnosti vyplývajúce z úkonov realizovaných správcom dane počas daňovej kontroly a z toho dôvodu bol svedok P. R. správcom dane opätovne predvolaný na Daňový úrad Banská Bystrica za účelom preverenia týchto skutočností. Svedok P. R. sa dňa 17.12.2019 do sídla správcu dane na výsluch nedostavil a ani za žalobcu sa nedostavila žiadna oprávnená osoba, o čom správca dane spísal Úradný záznam č. 102919750/2019 zo dňa 17.12.2019. Žalovaný túto odvolaciu námietku vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože podľa neho bola potreba správcu dane predvolať svedka P. R. opodstatnená získaním nových relevantných skutočností počas výkonu predmetnej daňovej kontroly, na základe ktorých chcel správca dane predložiť svedkovi ďalšie otázky. Žalobca ďalej v tejto časti odvolania namietal nesprávne doručovanie písomností správcom dane z dôvodu, že v zmysle udeleného splnomocnenia bola spoločnosť ADP Tax, s.r.o. oprávnená zastupovať žalobcu pred správcom dane len v rámci výkonu daňovej kontroly. Správca dane doručil rozhodnutia nesprávnej osobe, a preto dané rozhodnutia nie sú podľa žalobcu právoplatné. Po preskúmaní administratívneho spisu žalovaný zistil, že splnomocnenie pre spoločnosť ADP Tax, s.r.o. bolo správcovi dane doručené dňa 22.10.2019. V zmysle Plnomocnenstva zo dňa 26.06.2019 žalobca splnomocnil v zmysle § 9 Daňového poriadku spoločnosť ADP Tax, s.r.o. k zastupovaniu pred správcom dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2017 v plnom rozsahu. U. Guldan, konateľ žalobcu do Zápisnice č. 10256390112019 zo dňa 11.11.2019 uviedol, že žalobca

má splnomocneného zástupcu na zastupovanie počas daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2017, dané plnomocenstvo je platné a je treba ho akceptovať od dátumu doručenia správcovi dane. Žalobca poukázal tiež na skutočnosť, že spoločnosť ADP Tax, s.r.o. sa aj vo vyjadrení k Protokolu označovala v hlavičke dokumentu ako splnomocnený zástupca v daňovom konaní, daná spoločnosť komunikovala z pozície splnomocneného zástupcu so správcom dane aj počas vyrubovacieho konania. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný uviedol, že spoločnosť ADP Tax, s.r.o. disponovala splnomocnením k zastupovaniu pred správcom dane vo veci výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2017 v plnom rozsahu, ale aj napriek tejto skutočnosti vystupovala v pozícii splnomocneného zástupcu aj počas vyrubovacieho konania po daňovej kontrole. Z odvolania tiež vyplýva, že žalobca sa o doručení rozhodnutia dozvedel a v zmysle § 72 Daňového poriadku podal prostredníctvom oprávnenej osoby odvolanie. Žalovaný skonštatoval, že žalobca nebol ukrátený na svojich právach, zo strany správcu dane mu nebolo upreté právo podať voči rozhodnutiu účinný opravný prostriedok. Žalovaný mal za to, že dané rozhodnutie bolo síce doručené nesprávne zástupcovi, ktorý bol v zmysle splnomocnenia splnomocnený na daňovú kontrolu v plnom rozsahu, ale vzhľadom na skutočnosť, že odvolávajúci sa prostredníctvom spoločnosti ADP Tax, s.r.o. o rozhodnutí dozvedel a odvolal sa v lehote, odvolací orgán ho považuje za správne. Daný postup je podporený aj zásadou prezumpcie správnosti rozhodnutí, v súvislosti s ktorou Najvyšší súd SR v Rozsudku vo veci sp. zn. 5Sžf113/2009 uvádza, že „s požiadavkou právnej istoty sa na každé vydané rozhodnutie orgánom štátnej moci nazerá ako na zákonné a záväzné, a ako také nadobúda svoje miesto v právnom systéme, až kým sa zákonnými prostriedkami nepreukáže opak“.

15. Žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí ďalej uviedol, že v časti II. odvolaní žalobca namietal nesprávne hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane, ktoré ním neboli hodnotené celistvo a vo vzájomnej súvislosti. Namietal hlavne to, že správca dane napadnuté rozhodnutie opiera o zistenia, ktoré sú výsledkom daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., pričom podľa názoru žalobcu správca dane účelovo nehodnotil a nebral do úvahy tvrdenia a dôkazy predložené žalobcom, s ktorými sa správca dane nikde v rozhodnutiach nevysporiadal, nevyhodnotil ich a neuviedol, prečo tieto dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu vo vzťahu k reálnemu dodaniu strojov nebral do úvahy. Žalovaný skonštatoval, že správca dane pri hodnotení dôkazov postupoval v zmysle § 3 v nadväznosti na § 24 Daňového poriadku. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, pričom sa dôsledne pridržal zásady objektívnej pravdy, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, ktoré následne podrobne a vo vzájomnej súvislosti v napadnutých rozhodnutiach vyhodnotil. K námietke týkajúcej sa skutočnosti, že správca dane vychádzal aj zo zistení, ktoré sú výsledkom daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorá bola v predmetných zdaňovacích obdobiach dodávateľom žalobcu, žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Zistenia týkajúce sa spoločnosti Wecreate mediateam s.r.o. správca získal na základe Odpovede na žiadosť o sprístupnenie informácií č. 102131240/2019 zo dňa 10.09.2019. Žalovaný z predložených administratívnych spisov tiež zistil, že správca dane počas výkonu daňovej vykonal aj ďalšie úkony pri správe daní (napr. využil inštitút dožiadania, zaslal výzvu kontrolovanému daňovému subjektu, získal informácie z informačných systémov Finančnej správy, spísal zápisnicu o vykonaní úkonu v sídle Kriminálneho úradu Finančnej správy, zaslal žiadosť na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky), preto je zavádzajúce a nepravdivé tvrdenie žalobcu, ktorý tvrdí, že správca dane vychádzal len z tendenčne vybratých skutočností vychádzajúcich z daňovej kontroly u spoločnosti Wecreate mediateam s.r.o. Žalovaný ďalej poukázal na to, že nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. V tomto prípade je to daňový subjekt, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, a preto musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak ako, to deklarujú ním predložené faktúry. V zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku je preto dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva, čo vyplýva aj z Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/122/2009. Žalovaný ďalej poukázal na skutočnosť, že správca dane nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru, ale preukázal, že nakúpený tovar nemohol byť dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, t. j. spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o.. P. R. ako bývalý konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. v pozícii svedka nepredložil Daňovému úradu Banská Bystrica žiadne doklady ani dôkazy preukazujúce

uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov pre žalobcu. Tým, že daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. nikdy nepredložil správcovi dane svoje účtovníctvo, nepreukázal skutočnosť, že sa v ňom faktúry vystavené pre žalobcu nachádzajú, že boli jeho predmetom, že z nich daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. priznal a odviezol daň v príslušných zdaňovacích obdobiach. K dôkazom, ktoré správca dane v napadnutých rozhodnutiach podľa žalobcu účelovo nehodnotil, žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil samotnú existenciu deklarovaného tovaru, ale preukázal, že predmetný tovar nemohol byť dodaný spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach. V danej súvislosti odvolací orgán poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci vedenej pod sp. zn. 5 Sžf/11/2014. Z napadnutých rozhodnutí a súvisiacich administratívnych spisov je podľa žalovaného zrejme, že žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH z prijatých faktúr vyhotovených deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o.. Dôkazy a tvrdenia, ktoré uvádzal žalobca v odvolaní, podľa žalovaného nepreukazujú, že tovar (stroje) bol žalobcovi skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Žalovaný sa preto stotožnil so záverom správcu dane, ktorý v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovaru tak, ako je uvedené na faktúrach, tzn. že nebolo preukázané, že spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH, následne nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH.

16. K odvolacej námietke, v ktorej žalobca považoval za zavádzajúce tvrdenia správcu dane, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. nekomunikovala so správcom dane, pretože konateľ tejto spoločnosti sa zúčastnil výsluchu svedka, žalovaný uviedol, že svedok R.z sa zúčastnil výsluchu na Daňovom úrade Banská Bystrica ako bývalý konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.. Zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102187511/2019 zo dňa 18.09.2019, ktorá je súčasťou predložených administratívnych spisov vyplýva, že svedok P. R. realizáciu zdaniteľných plnení ústne potvrdil, ale zamestnancom správcu dane nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdili a relevantné dôkazy ani doklady nepredložil ani v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017 vykonanej u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. Daňovým úradom Bratislava (t. j. v čase, kedy bol ešte konateľom uvedenej spoločnosti). Samotná spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. so správcom dane nekomunikovala aj napriek skutočnosti, že zásielky od správcu dane boli touto spoločnosťou preberané. V ďalšej odvolacej námietke žalobca namietal, že skutočnosť, že sa správcovi dane nepodarilo nahliadnúť do účtovnej a daňovej evidencie ďalších subjektov nemôže vytvárať súčasť dôkaznej povinnosti žalobcu. Ďalej namietal, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno, že nemôže niesť zodpovednosť za konanie dodávateľov a subdodávateľov a že skutočnosti, o ktoré sa správca dane pri svojom názore opieral, nastali po ukončení dodania strojov a po ukončení spolupráce, pričom nejde o situáciu, kedy spoločnosť disponuje iba faktúrou. Žalovaný k vyššie uvedeným námietkam uviedol, že z § 24 Daňového poriadku vyplýva, že primárne je to žalobca, ktorý má dôkazné bremeno na preukázanie skutočného uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Žalovaný po preskúmaní spisového materiálu a skutkového stavu zisteného správcom dane konštatoval, že doklady a dôkazy, ktoré žalobca predložil správcovi dane ku kontrole jednoznačne nepreukázali dodanie fakturovaného tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach, t.j. spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o.. Správca dane dokazovaním spochybnil skutočnosť, že deklarovanému dodávateľovi Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. Podľa názoru žalovaného žalobca je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Správca dane skúma uskutočnenie obchodov nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. V danom prípade je poukázanie žalobcom na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/11/2011 nedôvodné, pretože doklady predložené žalobcom počas daňovej kontroly, aj keď formálne spĺňali právne náležitosti, nepostačovali na potvrdenie, že žalobca splnil podmienky na odpočítanie dane. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Uvedené skutočnosti vyplývajú aj z Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/63/2015 zo dňa 21.06.2017, v ktorom súd uvádza, že „odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 Zákona o DPH.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti

z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.“ Žalovaný považoval za zavádzajúce tvrdenie žalobcu, ktorý uvádzal, že sám správca dane nespochybňuje dodanie tovaru, pretože správca dane uviedol, že sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa. V danej súvislosti žalovaný poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011. Z napadnutých rozhodnutí vyplýva, že na základe zistení správcu dane ani dodávateľ žalobcu - spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. a ani subdodávateľ - spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nesplnili povinnosť, ktorá im vyplýva z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku a nepreukázali konkrétnymi právnymi dokladmi dodanie tovarov daňovým subjektom EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. pre daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne dodanie tovarov daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu. Dané spoločnosti neuniesli svoje dôkazné bremeno, a preto správca dane konštatoval, že nie je možné uznať žalobcovi odpočítanie DPH z uvedených prijatých faktúr od dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. z dôvodu, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom - spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. a odberateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne medzi dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a odberateľom - žalobcom. Žalovaný súčasne doplnil, že ani bývalý konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., R., nevedel poskytnúť informácie o pôvode fakturovaného tovaru a jeho výrobcov. Uvedené informácie nevedel správcovi dane poskytnúť ani žalobca v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly, čo je neobvyklé pri vykonávaní štandardnej obchodnej činnosti medzi predávajúcim a kupujúcim. Žalovaný opakovane zdôraznil skutočnosť, že správca dane vo svojich rozhodnutiach uviedol, že dodávateľovi Wecreate mediateam SK s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 Zákona o DPH, správca dane tiež nemal preukázané, že by dodanie tovaru (strojov) bolo uskutočnené práve týmto dodávateľom. Z ustáľenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. sp. zn. 2 Sžf/28/2010 z 18.05.2011) vyplýva, že dôkazná povinnosť je na daňovom subjekte, pretože ide o skutočnosti, ktoré sú súčasťou jeho daňového priznania. Pod dôkaznou povinnosťou treba chápať presné skutkové vymedzenie činnosti a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia daňového subjektu. V zmysle vykonaného dokazovania, ako aj vyhodnotenia predložených dokladov, správca dane v týchto prípadoch objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom, všetky tieto skutočnosti daňovému subjektu v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania oznámil a vyzval ho na predloženie dôkazov. Žalovaný mal za to, že dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, aby odstránil pochybnosti správcu dane. Podľa názoru žalovaného žalobca však dôkazné bremeno neunesol. Žalovaný v danej súvislosti poukázal aj na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017. Na základe vyššie uvedených skutočností preto žalovaný skonštatoval, že v posudzovaných prípadoch správca dane nemal preukázané, že by bol fakturovaný tovar pre žalobcu skutočne aj dodaný dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. uvedeným na faktúrach.

17. Žalovaný v závere odôvodnení napadnutých rozhodnutí uviedol, že žalobca v odvolaniach namietal, že správca dane v rozhodnutiach účelovo používa iba dôkazy získané z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa, ktoré sú v neprospech žalobcu, pričom opomínal dôkazy svedčiace v jej prospech. Podľa žalobcu týmto správca dane porušil § 3 ods. 3 Daňového poriadku a poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR sp. zn. I ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžj/22/2016 zo dňa 26.04.2018. Žalovaný mal vzhľadom k zisteniam správcu dane uvedených v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí za to, že poukázanie na uvedenú judikatúru nie je dôvodné, pretože zo strany žalobcu a jeho dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. neboli predložené také dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie dane z prijatých faktúr vyhotovených deklarovateľom spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., a to ani v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly, ani v následnom vyrubovacom konaní. Žalovaný k tvrdeniu žalobcu, že dodanie tovaru malo byť preukázané okrem iných skutočností aj výpoveďou svedka R. uviedol, že predmetný svedok síce ústne potvrdil vystavenie tovaru a dodanie tovaru (strojov), ale v účtovníctve spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. nebolo zo strany správcu dane možné preveriť existenciu odberateľských faktúr, ich zaúčtovanie, vznik a splnenie daňovej povinnosti na DPH. Svedok P. R. nepredložil správcovi dane žiadne doklady ani dôkazy preukazujúce uskutočnenie deklarovateľných zdaniteľných obchodov pre žalobcu. Svedok P. R. nevedel poskytnúť informácie o pôvode fakturovaného tovaru a jeho výrobcovi/výrobcov a uvedené informácie nevedel poskytnúť správcovi dane ani žalobca v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly. Tým, že daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. nikdy nepredložil správcovi dane svoje účtovníctvo, nepreukázal skutočnosť, že sa v ňom faktúry vystavené pre žalobcu nachádzajú, že boli jeho predmetom, že z nich daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. priznal

a odviezol daň v príslušných zdaňovacích obdobiach. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že deklarované dodanie tovaru, ktoré je predmetom faktúr predložených žalobcom k daňovej kontrole DPH sa neuskutočnilo spoločnosťou uvedenou na faktúrach. Z kontrolných zistení, ktoré sú obsahom napadnutých rozhodnutí a z Protokolu vyplýva, že nebolo preukázané, že spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH, následne nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Žalovaný uviedol, že pri kontrole sa správca dane zamerával okrem iných skutočností aj na podmienku možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Reálne dodanie tovarov alebo služieb, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe, vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenie faktúry), ale je nevyhnutné preukázať aj vecné naplnenie. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada. Z kontrolných zistení správcu dane jednoznačne vyplýva, že nakoľko dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť, nie je možné, aby si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH. Nakoniec žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí zhodne skonštatoval, že žalobca ani v podaných odvolaniach nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali zistený skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole zistený a vo vyrubovacom konaní vyhodnotený.

Žalobné body

18. Žalobca sa žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobia apríl 2017, máj 2017, jún 2017, november 2017 a december 2017. Žalobca v čl. IV žalôb považoval napadnuté rozhodnutia žalovaného za nesprávne a nezákonné z dôvodu, že vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. (ďalej len „žalobné body“)

19. Žalobca mal za to, že splnil všetky podmienky na odpočítanie dane ako to vyžaduje Zákon o DPH a bol toho názoru, že žalovaný ako ani správca dane nepreukázali opak a svoje závery opierali výlučne o skutočnosti na strane dodávateľa žalobcu - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu a z uvedených ustanovení podľa názoru žalobcu nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu preukazovať právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a z týchto skutočností daňový subjekt ani nemôže znášať dôkaznú núdzu. Žalobca mal za to, že hodnovernými tvrdeniami podloženými listinnými dôkazmi riadne preukázal vznik daňovej povinnosti, ktorý tvorí základný predpoklad pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Sám žalovaný deklaroval, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt na Výzvu správcu dane reagoval zaslaním fotokópií príslušných odberateľských faktúr, ktoré priradil k jednotlivým dodávateľským faktúram od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., zaslaním bankových výpisov preukazujúcich úhrady dodávateľských faktúr, uzatvorenej kúpnej zmluvy, zadaných objednávok, vystavených príjemiek tovaru na sklad, uvedením dopravných prostriedkov, ktorými kontrolovaný daňový subjekt realizoval prepravu tovaru od dodávateľa. Množina dôkazov predložených zo strany žalobcu deklarovala tvrdenia žalobcu, ako aj konateľa dodávateľa p. R., ohľadom reálneho dodania tovaru žalobcovi. Na základe vyššie uvedených skutočností bolo podľa žalobcu zrejmé, že skutkové závery žalovaného o tom, že žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH, alebo že dôkazy predložené žalobcom nepreukazujú, že tovar bol žalobcovi skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúre, sú nesprávne.

20. Správca dane a žalovaný v danom prípade podľa žalobcu nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu je v danom prípade modifikovaná právom Európskej únie. Správca dane a Žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska práva Európskej únie. Súdny dvor vo svojom rozhodnutí v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli 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 odopretý. Nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“ V súvislosti s vyššie uvedeným žalobca dal do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 3 Sžf 1/2010 v ktorom Najvyšší súd SR deklaroval, že „dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Konštatoval, že právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii, zisťuje a dokazuje správca dane. Ich výber musí byť v rozumnej miere s ohľadom na obvyklú opatrnosť, ktorú možno predpokladať v obchodnom styku daňových subjektov.“ Najvyšší súd SR v predmetnom rozhodnutí konštatoval, že v konaní sa vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, sú však pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi. Najvyšší súd SR poukázal na to, že „ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu ako žalobkyne a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nemožno spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru.“ Žalobca rovnako poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 3 Sžf 1/2011 v ktorom Najvyšší súd SR dospel k záveru, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálnu plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno, ako aj dôkaznú núdzu, správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.“ V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Preto napadnutý rozsudok krajského súdu Najvyšší súd SR zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Najvyšší súd SR vo vyššie uvedenom rozhodnutí uviedol, že „z vyjadrenia žalovaného k odvolaniu žalobcu jednoznačne vyplýva, že správca dane nespochybňuje materiálnu existenciu deklarovaných služieb a dodávok tovaru, ale spochybňuje skutočnosť, že tento tovar bol dodaný žalobcovi spoločnosťou R., spol. s r. o. Odpočítanie dane je teda spochybnené s ohľadom na skutočnosť, že správca dane má pochybnosti, či toto deklarované plnenie, ktoré uviedla spoločnosť R., spol. s r. o., vo faktúrach reálne dodala, a to s ohľadom na preverovanie u subdodávateľov R., spol. s r. o.“ Najvyšší súd SR tu uviedol, že „z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená.“ S uvedenými závermi Najvyššieho súdu SR sa stotožnil aj Najvyšší správny súd ČR v rozhodnutí sp.zn. 5 Afs 131/2004 z 25.03.2005, podľa ktorého „dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno sa preto stotožniť so záverom žalovaného, ako aj krajského súdu v tom, že odvolateľ neuniesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že odvolateľ nepreukázal skutočnosti ohľadne plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral.“ Žalobca tvrdil, že žalovanému poskytol všetky potrebné informácie a doklady v záujme preukázania existencie reálneho obchodu a dodania tovaru, čím žalobca vyčerpá svoje dôkazné bremeno. Žalobca mal za to, že zo strany

žalovaného išlo o nesprávne právne posúdenie veci, keď prijal záver o nesplnení podmienok na odpočet dane zo strany žalobcu a potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktorými žalobcoví vyrubil rozdiel dane na DPH za príslušné zdaňovacie obdobia roku 2017.

21. Žalovaný zároveň podľa žalobcu pochybil pri zisťovaní skutkového stavu, nakoľko svoje rozhodnutie opiera takmer výlučne o skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly vykonanej u žalobcovho dodávateľa a subdodávateľa. Tieto skutkové zistenia nemôžu odôvodniť zásah do subjektívnych práv žalobcu a nie sú postačujúce na to, aby bol prijatý jednoznačný záver o absencii reálneho obchodu medzi žalobcom a dodávateľom. Argumentácia žalovaného je postavená výlučne na tom, že hoci nespochybňuje množstvo dôkazov predložených žalobcom, uvádza, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru. Žalobca má za to, že vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti nemožno v danom prípade jednoznačne prijať tento záver o neexistencii reálneho obchodu. Práve naopak, z administratívneho spisu a dôkazov, ktoré sú v ňom obsiahnuté je zrejmé, že žalobca svoje dôkazné bremeno vyčerpal predložením všetkých relevantných dokladov, ktoré od daňového subjektu v rámci evidencie a zdokladovania obchodného vzťahu možno očakávať, ako aj objasnením skutočností a poskytnutím náležitej súčinnosti. Žalobca má ďalej za to, že ním správcovi dane predložené doklady vyčerpávajúco a dostatočne zachytávajú realnosť obchodného styku so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Podľa jeho názoru okrem vyššie uvedených dokumentov už objektívne neexistuje žiadny relevantný dôkazný prostriedok, ktorý by mohol predložiť do daňovej kontroly. Uvedené však správcovi dane a žalovanému nestačilo, pritom však neuviedli, akým ďalším spôsobom by mal žalobca podľa ich predstáv uniesť dôkazné bremeno čo do preukázania realnosti obchodných kontraktov so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o.. Skutočnosť, že obchodní partneri žalobcu podľa správcu dane údajne neuniesli dôkazné bremeno čo do preukázania realnosti ich obchodného styku, je vo vzťahu k žalobcovi irelevantná, pretože žalobca každý jeden obchodný prípad so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. riadne zdokladoval a absencia dokladov na strane jeho dodávateľov nemôže byť žalobcovi na neprospech. Žalobca mal za to, že správca dane a aj žalovaný voči nemu postupovali šikanózne, aplikujúc na žalobcu akýsi princíp administratívne kolektívnej viny, kedy to, že niektorý z podnikateľov v reťazci dodávateľsko-odberateľských vzťahov nepredložil požadovaný dokument, automaticky znamená vinu každého jedného subjektu v reťazci. Takýto inkvizičný prístup v štáte, ktorý deklaruje že je štátom právnym, žalobca považuje za neprípustný.

22. V ďalšom žalobnom bode žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Žalobca zastával názor, že napadnuté rozhodnutia sú v rozpore s ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pričom absenciu dodržania ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku videl v ich nedostatočnom odôvodnení. Žalovaný sa podľa neho nedostatočne vysporiadal s namietanými skutočnosťami uvádzanými v podaných odvolaniach žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane. Žalovaný podľa žalobcu len v úplnosti prijal závery prvostupňového orgánu verejnej správy, bez akéhokoľvek ďalšieho odôvodnenia. Opätovne tak aj v napadnutých rozhodnutiach podľa neho absentuje argumentácia týkajúca sa posúdenia žalobcom predložených dôkazov. Žalobca mal za to, že napadnuté rozhodnutia nie sú presvedčivé čo do potvrdenia rozhodnutia správcu dane a prijatého záveru ohľadom nesplnenia podmienok na odpočet dane. V súvislosti s tým žalobca poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR v otázke odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy a to na rozhodnutia sp. zn. 2Sžo 81/2007 a sp. zn. 10Sžo 74/2016. Žalobca tvrdil, že žalovaný ako aj správca dane ignorovali predložené dôkazné prostriedky. Podľa jeho názoru sa nemožno uspokojiť výlučne s tvrdením žalovaného, v zmysle ktorého je žalobca ten, ktorý nesie dôkazné bremeno a toto v danom prípade neuniesol. Závery správcu dane ako aj žalovaného o tom, že bolo preukázané nedodanie tovaru žalobcovi považoval za nepreukázané. Ide pritom o nosný argument žalovaného, ktorý však opiera iba o svoje domnienky. Napriek tomu, že žalobca uviedol podľa neho všetky relevantné skutočnosti ohľadom faktického dodania tovaru, ktoré podporil listinnými dôkazmi, tak tieto žalovaný nebral v úvahu a zároveň žalovaný tento svoj postup žiadnym spôsobom nezodôvodnil. Nakoľko napádané rozhodnutia podľa žalobcu trpia absenciou riadneho odôvodnenia, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

23. Žalobca napokon nezákonnosť napadnutých rozhodnutí odôvodňoval tým, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. Žalobca tvrdil, že žalovaný pri svojom rozhodovaní porušil viacero ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (neúplne zistený skutkový stav veci, nespoľahlivo zistený stav veci, nedostatočné odôvodnené napadnuté rozhodnutia a následné potvrdenie rozhodnutia

prvostupňového orgánu verejnej správy odvolacím orgánom verejnej správy, atď.) čoho výsledkom je, že žalovaný vydal v správnom konaní nezákonné rozhodnutia. Žalobca poukázal na to, že medzi základné pravidlá daňového konania patrí aj zásada zákonnosti (legality), ktorá je obsahom ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku a ktorá je jedným z princípov právneho štátu zakotveným v čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, z ktorého je jasne uvedené, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Dodržiavanie zásady legality sa nevzťahuje len na procesné predpisy, ale aj na hmotnoprávne predpisy, upravujúce podmienky pre priznanie práv alebo určenie povinností. Nakoľko napadnuté rozhodnutia ako aj rozhodnutia správcu dane boli podľa názoru žalobcu vydané v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku ako aj ďalších „daňových zákonov“, žalobca sa podanými správnymi žalobami domáhal nápravy v podobe ich zrušenia.

Vyjadrenie žalovaného

24. Žalovaný vo svojich vyjadreniach k jednotlivým žalobám zhodne uviedol, že skutočnosti uvádzané v žalobách nezakladajú dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane. Žalovaný preto trval na svojich rozhodnutiach, ktorými potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane a navrhol žaloby zamietnuť a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania zo svojho. K žalobnej námietke, v ktorej žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočne zisteného skutkového stavu, resp. skutkového stavu, ktorý je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu žalobca uviedol, že v daňovej kontrole sa správca dane zamerával okrem iných skutočností aj na podmienku možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Reálne dodanie tovarov alebo služieb, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe, vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenie faktúry), ale je nevyhnutné preukázať aj vecné naplnenie. Pri daňovej kontrole správca dane preveroval faktúry vystavené dodávateľom. Daňová kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúry podľa § 71 a § 72 Zákona o DPH, ale predovšetkým bola zameraná na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti a predovšetkým na to, či došlo ku skutočnému zdaniteľnému obchodu v zmysle § 8 a § 9 Zákona o DPH na základe oprávnenosti, hodnovernosti a preukázateľnosti dodania tovaru a následného práva na odpočet DPH. Účelom daňovej kontroly nebolo len formálne skontrolovanie daňových dokladov, ale aj preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov, ktoré mali vplyv na daňové výdavky žalobcu. Existencia samotnej faktúry nie je dostatočným dôkazom, že k naplneniu predmetu fakturácie aj reálne došlo. Poukázal na to, že v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva, čo vyplýva aj z Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/122/2009. Žalovaný doplnil, že správcovi dane počas vedenia dokazovania oprávnené vznikli pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených na dokladoch predložených žalobcom k daňovej kontrole. Správca dane pri predmetnej daňovej kontrole preveroval nielen samotný kontrolovaný daňový subjekt, ale aj jeho dodávateľov. V prípade dôvodných pochybností ohľadne dodávok má správca dane legitímne právo preverovať celý obchodný reťazec. V uvedených intenciách sa vyslovil aj Najvyšší súd SR v Rozsudku sp. zn. 3Sžf/24/2012. Žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru ale preukázal, že nakúpený tovar nemohol byť dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, t. j. spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o.. R. ako bývalý konateľ spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. v pozícii svedka nepredložil správcovi dane žiadne doklady ani dôkazy preukazujúce uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov pre žalobcu. Tým, že daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. nikdy nepredložil správcovi dane svoje účtovníctvo, nepreukázal skutočnosť, že sa v ňom faktúry vystavené pre žalobcu nachádzajú, že boli jeho predmetom, že z nich daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. priznal a odviedol daň v príslušných zdaňovacích obdobiach. Ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil žalobca, ale vykonal k tomuto účelu rozsiahle dokazovanie. Správca dane zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré hodnotil jednotlivito, ale aj vo vzájomnej súvislosti. Žalovaný poukázal tiež na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf/11/2014. Žalovaný mal za to, že správca dane pri hodnotení dôkazov postupoval v zmysle § 3 v nadväznosti na § 24 Daňového poriadku. Žalovaný uviedol,

že z napadnutých rozhodnutí a súvisiacich administratívnych spisov je zrejmé, že žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH z prijatých faktúr vyhotovených deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Dôkazy a tvrdenia, ktoré uvádzal žalobca v žalobe podľa neho nepreukazujú, že tovar (stroje) bol žalobcovi skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach stotožnil so záverom správcu dane, ktorý vo svojom rozhodnutí uviedol, že nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovaru tak, ako je uvedené na faktúrach, tzn. že nebolo preukázané, že spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH, následne nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Žalovaný k tvrdeniam žalobcu, že množina predložených dôkazov zo strany žalobcu deklarovala tvrdenia R. ohľadom reálneho dodania tovaru žalobcovi, uviedol, že predmetný svedok ústne potvrdil vystavenie tovaru a dodanie tovaru (strojov), ale v účtovníctve spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. nebolo zo strany správcu dane možné preveriť existenciu odberateľských faktúr, ich zaúčtovanie, vznik a splnenie daňovej povinnosti na DPH. Žalobca poznamenal, že správca dane nemal za preukázané, že spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 Zákona o DPH a následne žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH. F. P. R. nepredložil správcovi dane žiadne doklady ani dôkazy preukazujúce uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov pre žalobcu, nevedel poskytnúť informácie o pôvode fakturovaného tovaru a jeho výrobcovi/výrobcoch a uvedené informácie nevedel poskytnúť správcovi dane ani žalobca v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly. Tým, že daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. nikdy nepredložil správcovi dane svoje účtovníctvo, nepreukázal skutočnosť, že sa v ňom faktúry vystavené pre žalobcu nachádzajú, že boli jeho predmetom, že z nich daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. priznal a odviezol daň v príslušných zdaňovacích obdobiach. Žalovaný doplnil, že P. R. žiadne doklady nepredložil ani v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017 vykonanej u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. Daňovým úradom Bratislava (t. j. v čase, kedy bol ešte konateľom uvedenej spoločnosti). Žalovaný uviedol, že samotná spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. so správcom dane nekomunikovala aj napriek skutočnosti, že zásielky od správcu dane boli touto spoločnosťou preberané. Žalovaný mal za to, že námietky žalobcu z predmetnej časti žalôb sú nedôvodné, pretože zo strany žalobcu a jeho dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. neboli predložené také dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie dane z prijatých faktúr vyhotovených deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., a to ani v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly ani v následnom vyrubovacom konaní.

25. K námietke nesprávneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena žalovaný v súvislosti so žalobcom uvádzanými rozsudkami Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (FulcrumElektronics) a C-484/03 (BondHouse) a Rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2010 uviedol, že predmetom dokazovania správcu dane súvisiaceho s dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. nebolo preverovanie v reťazci dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom. Správca dane svoje závery založil na skutočnosti, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. porušil § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 prvej a druhej vety Zákona o DPH, pretože žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach, a že mu z titulu jeho dodania vznikla daňová povinnosť. Žalovaný poukázal na to, že aj z judikatúry vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Táto zásada podľa ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Žalovaný k námietkam týkajúcim sa dôkazného bremena opakovane poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf/11/2014, v zmysle ktorého „dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné preukázanie dodávok a služieb len faktúrami nie je podľa súdu dostačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.“ Žalovaný konštatoval, že z rozhodnutí správcu dane a súvisiacich administratívnych spisov je zrejmé, že žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré

by potvrdili nárok na odpočítanie DPH z prijatých faktúr vyhotovených deklarovateľným dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. Dôkazy a tvrdenia, ktoré uvádzal žalobca v odvolaní podľa žalovaného nepreukazujú, že tovar (stroje) bol žalobcovi skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Z rozhodnutí správca dane tiež vyplynulo, že na základe zistení správca dane ani dodávateľ žalobcu - spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. a ani subdodávateľ - spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., nespĺnili povinnosť, ktorá im vyplýva z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku, t.j. nepreukázali konkrétnymi právnymi dokladmi dodanie tovarov daňovým subjektom EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. pre daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne dodanie tovarov daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu. Dané spoločnosti neunesli svoje dôkazné bremeno, a preto správca dane konštatoval, že nie je možné uznať žalobcovi odpočítanie DPH z uvedených prijatých faktúr od dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. z dôvodu, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom - spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. a odberateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne medzi dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a žalobcom, ako odberateľom.

26. K žalobcom namietaným pochybeniam pri zisťovaní skutkového stavu žalovaný uviedol, že správca dane vychádzal aj zo zistení, ktoré sú výsledkom daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorá bola v predmetných zdaňovacích obdobiach dodávateľom žalobcu. Žalovaný zdôraznil, že správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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. Zistenia týkajúce sa spoločnosti Wecreate mediateam s.r.o. správca získal na základe Odpovede na žiadosť o sprístupnenie informácií č. 102131240/2019 zo dňa 10.09.2019, ktorej prílohou bol aj Protokol č. 100681386/2019 zo dňa 19.03.2019 z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia 3. štvrťrok 2016, 4. štvrťrok 2016 a 4. štvrťrok 2017. Správcovi dane bola súčasne zaslaná aj Odpoveď na žiadosť o sprístupnenie informácií č. 102169800/2019 zo dňa 16.09.2019, ktorej prílohou bol aj Protokol č. 100681386/2019 zo dňa 19.03.2019 a Potvrdenie o odovzdaní písomností č. 424244/2019 a 424258/2019. Žalovaný z predložených administratívnych spisov zistil, že správca dane počas výkonu daňovej vykonával aj ďalšie úkony pri správe daní (napr. využil inštitút dožiadania, zaslal výzvu kontrolovanému daňovému subjektu, získal informácie z informačných systémov FS, spísal zápisnicu o vykonaní úkonu v sídle Kriminálneho úradu Finančnej správy, zaslal žiadosť na Finančné riaditeľstvo SR), preto je podľa neho zavádzajúce a nepravdivé tvrdenie žalobcu, ktorý uvádza, že žalovaný pochybil tým, že svoje rozhodnutie opiera takmer výlučne o skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly žalobcovho dodávateľa a subdodávateľa. Správca dane všetky realizované úkony vykonával vo vzájomnej nadväznosti a s ohľadom na jednotlivé zistenia, ktoré sú vyhodnotené v protokole z daňovej kontroly, ako aj v žalobou napadnutom rozhodnutí. Žalovaný opakovane poukázal na to, že v danom prípade to bol žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, a preto musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak ako to deklarujú ním predložené faktúry. Žalovaný mal za to, že správca dane preukázal, že predmetný tovar nemohol byť žalobcovi dodaný spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach. Jednotlivé skutočnosti, na ktoré poukazoval žalobca v žalobách, podľa neho nepreukazujú, že tovar (stroje) bol žalobcovi skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúrach. Žalovaný poukázal aj na zistenia správca dane týkajúce sa subdodávateľa žalobcu, spoločnosti EMS RACING F. s.r.o., z ktorých vyplýva, že spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s. r. o., od ktorej mala spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. nadobudnúť tovar fakturovaný pre žalobcu, sa na adrese svojho sídla nenachádza, so správcovi dane nekomunikuje, bola jej zrušená registrácia pre DPH z úradnej moci a nepredložila správcovi dane žiadne daňové ani účtovné doklady. Napriek tomu, že spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. podala daňové priznania k DPH za zdaňovacie obdobia roku 2017, v ktorých vykázala odpočítanie dane v celkovej sume 1 943 135,57 €, nepodala žiadne kontrolné výkazy za zdaňovacie obdobia roku 2017, čím znemožnila správcovi dane zistenie a preverenie svojich obchodných partnerov, teda aj zistenie dodávateľa/dodávateľov tovaru (pôvod tovaru) fakturovaného pre spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorý mala spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. ďalej dodať žalobcovi. Ani P. R. pri svojej svedeckej výpovedi, z ktorej správca dane spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102187511/2019 zo dňa 18.09.2019, nevedel poskytnúť informácie o pôvode fakturovaného tovaru a jeho výrobcovi/výrobcoch, a uvedené informácie nevedel poskytnúť správcovi dane ani samotný kontrolovaný daňový

subjekt v priebehu výkonu predmetnej daňovej kontroly, čo je neobvyklé pri vykonávaní štandardnej obchodnej činnosti medzi predávajúcim a kupujúcim. Daňový úrad Bratislava v protokole z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017 vykonanej u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. uviedol, že daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. dostatočne a jednoznačne nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných na predmetných dodávateľských faktúrach, tzn. že v rámci svojej dôkaznej povinnosti nepreukázal, že mu daňový subjekt EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. skutočne dodal tovar deklarovaný na predložených dodávateľských faktúrach, dodávateľovi EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. teda v zmysle ustanovenia § 19 Zákona o DPH nevznikla daňová povinnosť, nakoľko základným predpokladom uskutočnenia zdaniteľného obchodu je dodanie tovaru alebo služby, čo v tomto prípade nebolo doložené dostatočnými dôkazmi. Výsledok dokazovania vo veci obchodného vzťahu medzi dodávateľom - spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s. r. o., a odberateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., má podľa žalovaného priamy dosah aj na následný obchodný vzťah medzi dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., a žalobcom ako odberateľom a všetky zistenia, vrátane zmien v osobách konateľov na občanov Maďarska, zničenia dokladov spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ako aj nepredloženia účtovníctva spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., sú z hľadiska dokazovania a správneho určenia dane významné. Žalovaný mal za to, že na základe všetkých skutočností uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach a v rozhodnutiach správcu dane je dôvodné konštatovať, že ani dodávateľ žalobcu - spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. a ani jej dodávateľ - spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s. r. o., nespĺnili povinnosť, ktorá im vyplýva z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku, t. j. nepreukázali konkrétnymi právnymi dokladmi dodanie tovarov daňovým subjektom EMS RACING SLOVAKIA s. r. o. pre daňový subjekt Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne dodanie tovarov daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. pre žalobcu fakturovaný hore uvedenými faktúrami, neuniesli svoje dôkazné bremeno, a preto nie je možné uznať žalobcovi odpočítanie DPH z uvedených prijatých faktúr od dodávateľa - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. z dôvodu, že nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom - spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. a odberateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a následne medzi dodávateľom - spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a žalobcom, a to v zdaňovacích obdobiach apríl 2017, máj 2017, jún 2017, november 2017 a december 2017.

27. Žalovaný argumentoval, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Nakoľko podľa žalovaného nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaného tovaru deklarovaným dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o., nebol u neho preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 Zákona o DPH a u žalobcu právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 Zákona o DPH. Z Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/32/2017 vyplýva, že predloženie dokladov predstavuje iba jednu z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, pričom tým ešte nie je preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, a preto nemohlo kontrolovanému daňovému subjektu vzniknúť právo na odpočítanie dane. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt a správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je uvedené na faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda, že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre. Uvedené znamená, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Žalovaný poukázal aj na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 10Sžfk/49/2018 v zmysle ktorého „uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom

platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch.“ Najvyšší súd konštatoval, že „samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu.“ To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť odpočítanie dane z tohto dokladu. Uvedený názor vyslovil aj Najvyšší súd SR napr. v Rozsudkoch sp. zn. 5 Sžf/11/2014 a sp. zn. 5Sžf/101/2013. Správca dane vyhodnotil povahu dodávok i v nadväznosti na obsah predložených dokladov, pričom prijal záver, že listinné doklady, ktorými daňový subjekt preukazoval splnenie zákonom stanovených podmienok nie sú spôsobilé privodiť uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Žalovaný konštatoval, že na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada. Z kontrolných zistení správcu dane jednoznačne vyplýva, že nakoľko dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť, nie je možné, aby si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH. Žalovaný uviedol, že deklarované dodanie tovaru, ktoré je predmetom faktúr predložených žalobcom k daňovej kontrole DPH sa neuskutočnilo spoločnosťou uvedenou na faktúre. Z kontrolných zistení, ktoré sú obsahom rozhodnutí správcu dane a Protokolu vyplýva, že nebolo preukázané, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH, následne nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH.

28. K žalobnej námietke nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaný uviedol, že námietky prezentované žalobcom sú všeobecné, žalobca žiadnym spôsobom nekonkretizuje, akými dôkazmi sa žalovaný, resp. správca dane nezaoberali, žalobca neuvádza žiadne špecifické a overiteľné argumenty, ktoré by podporili jeho tvrdenia týkajúce sa nedostatočnosti odôvodnenia. Žalovaný uviedol, že správca dane získané dôkazy vyhodnotil a uviedol, že sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru pre žalobcu, práve spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. z dôvodov, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. nekomunikovala so správcou dane napriek skutočnosti, že zásielky správcu dane prevzala. Od 05.05.2016 do 13.12.2018 bol konateľom spoločnosti P. R.. Od 13.12.2018 je konateľom občan Maďarska - C. G. V.. Kriminálny úrad FS Žilina zaisťil dňa 03.05.2018 spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. dodávateľské a odberateľské faktúry (len vytlačené z účtovného programu). Medzi zaistenými dokladmi sa nenachádzali záznamy k DPH, účtovný denník, hlavná kniha, zmluvy, bankové výpisy ani prepravné či iné doklady a tieto doklady neboli daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o. správcovi dane nikdy predložené, čím došlo k znemožneniu preverenia skutočností uvádzaných v podaných daňových priznaniach k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2017, ako aj zistenia, či zaistené dodávateľské a odberateľské faktúry boli vôbec predmetom účtovníctva daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. v roku 2017. Posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty bolo podané za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2018. Spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. bola ku dňu 30.06.2019 z úradnej moci zrušená registrácia pre DPH. Spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s. r. o. sa na adrese svojho sídla nenachádza, nekomunikuje so správcou dane. Od 27.12.2012 do 12.12.2016 bol konateľom spoločnosti S. (tá istá osoba ako v spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o.). Od 12.12.2016 sú konateľmi občania Maďarska K. U., T. Z. a X. F. M.. Spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nepredložila Daňovému úradu Bratislava na základe zaslanej výzvy žiadne daňové ani účtovné doklady za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrtrok 2017, na zaslané predvolania nereagoval ani žiaden z konateľov spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., čím bolo spoločnosťou EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. znemožnené správcovi dane preveriť akékoľvek skutočnosti týkajúce sa uvedenej spoločnosti a jej obchodných aktivít, predovšetkým zistenia a preverenia jej obchodných partnerov (dodávateľov, odberateľov), pôvodu fakturovaného tovaru a služieb, čo bolo predmetom účtovníctva atď. Posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2017. Spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. bola ku dňu 31.10.2018 z úradnej moci zrušená registrácia pre DPH. Za zdaňovacie obdobia roku 2017 spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nepodalala kontrolné výkazy, čím taktiež došlo k znemožneniu zistenia a preverenia jej obchodných

partnerov správcom dane, čo správca dane vyhodnocuje ako účelové konanie s cieľom zatajenia svojich obchodných partnerov, ako aj pôvodu nadobúdaných tovarov a služieb, ktoré boli okrem iných spoločností fakturované aj odberateľovi - spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorý ich ďalej fakturoval aj žalobcovi. Správca dane z údajov z kontrolných výkazov zistil, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. predmetný tovar nemohla získať od iného dodávateľa ako od spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o, nakoľko spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. súhrnne od všetkých ostatných dodávateľov vykázala za zdaňovacie obdobia roku 2017 prijatie tovarov a služieb so základom dane v sume 188 463,84 (išlo o väčší počet dodávateľov s relatívne nízkymi fakturovanými sumami) a žalobca prijal od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. tovar so základom dane v sume celkom 857 616,00 € (na základe 13 ks prijatých faktúr), čo vylučuje možnosť získania tovaru spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. od iného dodávateľa, než od spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. Ďalej v zmysle svedeckej výpovede uskutočnenej dňa 18.09.2019 P. R. tvrdil, že spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. mala nadobudnúť tovar aj od dodávateľov zo zahraničia. Uvedené tvrdenie P. R. nebolo potvrdené, nakoľko spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. nedeclarovala nadobudnutia tovaru z iných členských štátov EÚ ani dovoz tovaru v podaných daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia roku 2017, v ktorých uviedla len tuzemské dodania tovarov a služieb a odpočítanie dane len od tuzemských dodávateľov. V informačných systémoch Finančnej správy správca dane preveril, že žiadni platitelia dane z iných členských štátov EÚ nenahlásili dodanie tovarov a služieb pre spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. v zdaňovacích obdobiach roku 2017. P. R. v postavení svedka na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 18.09.2019 zrealizovanie zdaniteľných obchodov síce ústne potvrdil, avšak nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdili a relevantné dôkazy ani doklady nepredložil ani v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017 vykonanej u daňového subjektu Wecreate mediateam SK s.r.o. Daňovým úradom Bratislava (t. j. v čase, kedy bol ešte konateľom uvedenej spoločnosti).

29. Žalovaný ďalej vo vyjadreniach uviedol, že v predmetných veciach správca dane nespochybnil samotnú existenciu fakturovaného tovaru (ktorá však sama o sebe nepreukazuje, že tovar bol dodaný práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o.). Žalobca na Výzvu správcu dane na predloženie dôkazov č. 101338823/2019 zo dňa 03.06.2019 reagoval zaslaním fotokópií príslušných odberateľských faktúr, ktoré priradil k jednotlivým dodávateľským faktúram od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., zaslaním bankových výpisov preukazujúcich úhrady dodávateľských faktúr, uzatvorenej kúpnej zmluvy, zadaných objednávok, vystavených príjemiek tovaru na sklad, uvedením dopravných prostriedkov, ktorými kontrolovaný daňový subjekt realizoval prepravu tovaru od dodávateľa. Napriek dôkazom predloženým žalobcom však správca dane preukázal, že tovar nemohol byť dodaný žalobcovi v deklarovanom rozsahu v zmysle fakturácie práve daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o., teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania. Na základe týchto dôvodov preto nie je dôvodné poukázanie na žalobcom uvádzané rozsudky. Žalovaný ďalej uviedol, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Zákonnú ochranu však používa len poctivý obchodný styk, ktorý vyžaduje, aby podnikateľský subjekt mal vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými napĺňa znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak tak daňový subjekt nepostupuje, je potom povinný znášať prípadné riziko z nedostatku hodnovernosti daňových dokladov. Daňový subjekt síce nezodpovedá za správanie jeho obchodných partnerov, ale ako vyplýva z Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/40/2011 „mal by mať však vedomosť o tom, či partner s ktorým uzatvára obchodný vzťah je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť.“ Podľa žalovaného správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, v súlade s Ústavou SR, ako aj ostatnými právnymi predpismi, ktoré uviedol žalobca. Správca dane podľa žalovaného postupoval v súlade s ustanoveniami § 3, § 24 a § 63 Daňového poriadku, keď na základe zhodnotenia všetkých dôkazov, ktoré zaobstaral v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku, dospel k záveru o nedodržaní podmienok na uplatnenie nároku odpočítania dane v zmysle Zákona o DPH v predmetných zdaňovacích obdobiach. Žalovaný mal za to, že správca dane poskytol žalobcovi dostatočný priestor, aby preukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane uvedenej ním v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia, umožnil žalobcovi vyjadrovať sa ku skutočnostiam týkajúcim sa kontroly DPH a predkladať doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, o čom svedčia zápisnice o ústnom pojednávaní, úradné záznamy, výzvy a iné dokumenty. Správca dane všetky skutočnosti zistené daňovou kontrolou vyhodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko čo vyšlo najavo. Správca dane podľa žalovaného odvolaním napadnuté rozhodnutia vydal a odôvodnil v súlade s ustanoveniami § 63 Daňového poriadku.

30. K žalobnej námietke podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, v súlade s Ústavou SR, ako aj ostatnými právnymi predpismi, ktoré uviedol žalobca. Po procesnej stránke správca dane daňovou kontrolou preveroval skutočnosti, ktoré sám žalobca uviedol v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia apríl 2017, máj 2017, jún 2017, november 2017 a december 2017, pričom, ako preukazuje predložený spis, v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku viedol dokazovanie v zmysle § 24 ods. 2, postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní podľa ustanovení v zmysle § 3 ods. 1, 2, 3, 6 a neuprel odvolávajúcemu sa ani práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane všetky skutočnosti zistené daňovou kontrolou vyhodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo vyšlo najavo. Správca dane podľa žalovaného odvolaním napadnuté rozhodnutia vydal a odôvodnil v súlade s ustanoveniami § 63 Daňového poriadku. Žalovaný má za to, že správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, pričom sa dôsledne pridržal zásady objektívnej pravdy, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, ktoré následne podrobne a vo vzájomnej súvislosti v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil. Podľa názoru žalovaného správca dane dostatočne zistil skutkový stav k posúdeniu preverovaných obchodov. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že deklarované dodanie tovaru, ktoré je predmetom faktúr predložených žalobcom k daňovej kontrole DPH sa neuskutočnilo spoločnosťou uvedenou na faktúrach. Z kontrolných zistení, ktoré sú obsahom rozhodnutí správcu dane a Protokolu vyplýva, že nebolo preukázané, že spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH, následne nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH.

Repliky žalobcu

31. Žalobca v podaných replikách k vyjadreniam žalovaného v prvom rade poukázal na to, že žalovaný vo svojich vyjadreniach neuvádzal žiadne nové skutkové alebo právne okolnosti. Obsah vyjadrení je de facto totožný so závermi správcu dane z administratívneho konania, ktoré žalovaný vo vyjadreniach iba opakuje. K argumentácii správcu dane sa žalobca vyčerpávajúco vyjadril už v podaných žalobách, preto žalobca poukázal na ich obsah. Procesná obrana žalovaného je založená výlučne na údajnom neunesení dôkazného bremena spoločnosťami Wecreate mediateam SK s.r.o. a EMS RACING SLOVAKIA s.r.o. v administratívnom konaní čo do dodania tovaru, čo podľa žalovaného spôsobuje aj neunesenie dôkazného bremena žalobcom. Žalovaný opakovaně poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý konštatoval, že preukázanie dodávok tovaru len faktúrami nie je podľa súdu dostačujúce. Žalovaný sa uvedeným snaží vzbudzovať dojem, akoby žalobca na preukázanie dodania tovaru od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., z ktorého si uplatnil právo na nadmerný odpočet DPH, správcovi dane predložil iba faktúry. Takýto záver však odporuje skutkovému stavu, nakoľko žalobca na preukázanie oprávnenosti nadmerného odpočtu dane nepredložil správcovi dane iba faktúry, ale aj: objednávky priradené k jednotlivým faktúram; Kúpnu zmluvu zo dňa 03.04.2017 uzatvorenú medzi žalobcom ako kupujúcim a predávajúcim daňovým subjektom Wecreate mediateam SK s.r.o.; príjemky číslo: P170400, P170308, P170307, P170306, P170269, P170268, P170238, P170525, P170405, P170404, P170403, P170402, P170401; bankové výpisy, ktorými boli preukázané reálne úhrady faktúr, ktoré boli predmetom daňovej kontroly; fotokópie odberateľských faktúr, ktorými žalobca deklaroval následné dodanie tovaru, ktorý je predmetom daňovej kontroly a vyjadrenie obsahujúce podrobný rozpis názvov strojov, ktoré boli predmetom dodaní ako aj ich priamu väzbu na uskutočnené zdaniteľné plnenie (následné dodanie, či použitie pre účely výroby). Žalobca tiež podrobne popísal nadviazanie obchodného vzťahu so spol. Wecreate mediateam SK s.r.o., skutočnosti ohľadne dojednávania obchodných vzťahov, rokovaní, prepravy tovaru od dodávateľa, vrátane skutočností o tom, kto túto prepravu realizoval, špecifikovania presných dátumov, osôb prítomných pri nakládke tovaru a pod.. Ak teda žalobca okrem samotných faktúr správcovi dane predložil aj všetky listinné dôkazy, ktoré sú produkované pri bežnom obchodnom styku a ktorých predloženie možno od žalobcu spravodlivo požadovať, je absurdné, aby žalovaný vo svojich vyjadreniach dokola opakoval záver Najvyššieho súdu SR o tom, že predloženie faktúr správcovi dane na preukázanie reálnosti plnenia nestačí. Je totiž evidentné, že citované závery Najvyššieho súdu SR sa žalobcu absolútne netýkajú, nakoľko tento v administratívnom konaní predložil skutočne všetky listiny, ktoré pri kúpe tovaru vznikajú. Žalovaný navyše podľa žalobcu žiadnym spôsobom nešpecifikoval, aké ďalšie dôkazy mal žalobca predložiť, resp. aké ďalšie dôkazy

by žalovaný považoval za dostatočné. Podľa žalobcu žiadny ďalší dôkaz, ako už predložil, predložený byť objektívne nemôže, pretože pri obchodnom styku iná ako predložená dokumentácia už nevzniká (kúpna zmluva, objednávka, dodací list, faktúra, výpis z účtu o bankovom prevode o úhrade konkrétnej faktúry, špecifikácia tovaru, dokonca údaj o jeho následnom predaji, ako aj popis rokovaní, prepravy tovaru od dodávateľa, vrátane informácie o tom, kto konkrétne dopravu realizoval, presné dátumy jednotlivých úkonov, vrátane špecifikácie osôb prítomných pri nakládke tovaru). Jediný dôkaz, ktorý by podľa žalobcu mohol byť ešte produkovaný, je niekoľkohodinový videozáznam o tom, ako strany rokujú, ako kupujúci vystavuje objednávku, predávajúci faktúru, ktorú následne kupujúci uhradza internetbankingom, následne o tom, ako sa stroj prepravuje a vykladá u žalobcu ako kupujúceho. Takýto postup nie je v obchodnom styku bežným, pričom takýto postup nie je od žalobcu možné ani požadovať ako súčasť odbornej starostlivosti len pre prípad, že obchodný partner žalobcu správcovi dane náhodou nepredloží nejaký doklady, ktoré však správca dane následne všetky získa od žalobcu. K pôvodu tovaru žalobca správcovi dane predložil Kúpnu zmluvu uzatvorenú so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., objednávky vystavené na základe tejto zmluvy, dodacie listy, faktúry vystavené žalobcovi spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o., prevodné príkazy o úhrade týchto faktúr spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. bankovými prevodmi - nie v hotovosti, údaje o preprave tovaru so špecifikáciou miesta, času a prítomných osôb. Podľa žalobcu je absurdné, aby správca dane a žalovaný tvrdili, že nie je preukázané, že žalobca tovar kúpil od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. Ak by správca dane a žalovaný zohľadnili už len samotné prevodné príkazy z banky žalobcu na úhrady kúpnej ceny za dodaný tovar - ak by tovar žalobcovi nedodala spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o., ale niekto iný, tak žalobca buď dostal tovar od tretej osoby zadarmo (pretože podľa výpisov z účtu predložených správcovi dane platil žalobca za tovar výlučne prevodnými príkazmi a výlučne spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., nikomu inému), alebo žalobca za tovar zaplatil 2 krát (raz spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. prevodnými príkazmi predloženými správcovi dane, a raz v hotovosti záhadnej tretej osobe, ktorá podľa správcu dane a žalovaného asi dodala tovar žalobcovi, keďže podľa ich záverov spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. žalobcovi tovar nedodala, avšak zaplatené za tovar podľa výpisov z účtu žalobcu dostala.) Obe možnosti sú pritom podľa žalobcu rovnako absurdné, čo ešte akcentuje fakt, že žalobca obchodný vzťah so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. vydokladoval okrem prevodných príkazov aj všetkými ostatnými vyššie uvedenými dôkazmi, pričom pri obchodnom styku už iné ako predložené dôkazy ani nevznikajú. Žalobca ďalej poukázal na to, že žalobca je subjektom odlišným od spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. a od spoločnosti EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., s vlastným dôkazným bremenom, pričom na žalobcu nemožno dôkazné bremeno týchto spoločností prenášať. Podľa žalobcu žalovaný vo svojich vyjadreniach opakuje závery správcu dane z administratívneho konania, podľa ktorých má byť žalobca postihovaný na základe princípu kolektívnej viny len za to, že niektorý z podnikateľov v reťazci dodávateľsko-odberateľských vzťahov nepredložil správcovi dane požadovaný dokument, čo podľa žalovaného automaticky znamená vinu každého jedného subjektu v reťazci. Nakoľko žalobcom tvrdenú nezákonnosť postupu správneho orgánu v administratívnom konaní žalovaný ničím nevyvrátil, žalobca žiadal, aby súd žalobám vyhovel v plnom rozsahu.

32. Krajský súd v Banskej Bystrici o návrhoch žalobcu o priznanie odkladného účinku správnym žalobám rozhodol Uzneseniami č.k. 71S/23/2020-87 zo dňa 02.06.2021, č.k. 71S/24/2020-81 zo dňa 02.06.2021, č.k. 71S/25/2020-84 zo dňa 02.06.2021, č.k. 71S/26/2020-82 zo dňa 02.06.2021 a č.k. 71S/27/2020-84 zo dňa 02.06.2021 tak, že návrhy s poukazom na § 188 zákona č. 162/2015 Z.z. správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol. Rozhodnutia nadobudli právoplatnosť dňa 10.06.2021.

33. Krajský súd v Banskej Bystrici Uznesením č.k. 71S/23/2020-111 zo dňa 12.08.2021 spojil na spoločné konanie veci vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod 71S/23/2020, 71S/24/2020, 71S/25/2020, 71S/26/2020 a 71S/27/2020 s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. 71S/23/2020. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 17.08.2021.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

34. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane, ako aj konanie, ktoré ich vydaniu predchádzalo, z dôvodov uvedených v podanej správnej žalobe, v súlade s § 134 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 SSP, pretože žalobca sa k nariadeniu pojednávania vo svojich podaniach nevyjadril a žalovaný výslovne uviedol, že nežiada

nariadiť pojednávanie a ani správny súd nezistil žiadny z dôvodov, pre ktorý by mal na prejednanie veci samej nariadiť pojednávanie (§ 107 ods. 1 SSP) a dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná. Oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli súdu dňa 18.08.2021. Rozsudok bol verejne vyhlásený vyvesením jeho skráteného znenia na úradnej tabuli súdu dňa 09.09.2021 (§ 137 ods. 3 SSP).

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

36. Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

38. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

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

40. Podľa § 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.

41. Podľa § 8 ods. 1 Zákona o DPH odaním tovaru je a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

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

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. Podľa § 24 ods. 1, 2,3 a 4 Daňového poriadku (1) 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, 2)

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

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

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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.

48. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

49. Predmetom preskúmvacieho konania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobia apríl - jún 2017 a november - december 2017. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobách (§ 134 ods. 1 SSP). V preskúmvaných veciach nebol naplnený žiadny z dôvodov uvedený v § 134 ods. 2 SSP, kedy správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby.

50. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmvava iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Správny súd nie je ďalšou inštanciou v správnom konaní oprávnenou samostatne zisťovať skutkový stav veci a prípadne modifikovať skutkové či právne závery orgánov verejnej správy, pretože nenahrádza ich činnosť. Úlohou správneho súdu je posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotnoprávnymi a procesnými predpismi.

51. Žalobca predovšetkým namietal, že napadnuté rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Žalobca mal za to, že splnil všetky podmienky na odpočítanie dane ako to vyžaduje Zákon o DPH a hodnovernými tvrdeniami podloženými listinnými dôkazmi riadne preukázal vznik daňovej povinnosti, ktorý tvorí základný predpoklad pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Namietal, že žalovaný ako ani správca dane nepreukázali opak a svoje závery

opierali výlučne o skutočnosti na strane dodávateľa žalobcu, spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o., pričom z ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu preukazovať právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Skutkové závery žalovaného o tom, že žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH, alebo že dôkazy predložené žalobcom nepreukazujú, že tovar bol žalobcovi skutočne dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúre, sú potom podľa žalobcu nesprávne, pretože správca dane aj žalovaný v danom prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu. Žalovaný teda podľa žalobcu pochybil pri zisťovaní skutkového stavu, nakoľko svoje rozhodnutia opiera takmer výlučne o skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly žalobcovho dodávateľa a subdodávateľa a zo strany žalovaného sa jedná aj o nesprávne právne posúdenie veci, keďže prijal záver o nesplnení podmienok na odpočet dane zo strany žalobcu a potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktorými žalobcovi vyrubil rozdiel dane na DPH za príslušné zdaňovacie obdobia roku 2017.

52. K tvrdeniu žalobcu, že ním správcovi dane predložené doklady vyčerpávajú a dostatočne zachytávajú realitu obchodného styku so spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. a podloženými listinnými dôkazmi riadne preukázal vznik daňovej povinnosti, pričom žalovaný ako ani správca dane nepreukázali opak, správny súd uvádza, že podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku dôkazné bremeno pri uplatnení práva na odpočítanie dane nesie žalobca. Správca dane nemusí preukazovať, že nedošlo k plneniu tak, ako ho deklaruje žalobca predloženými dôkazmi, keďže takáto povinnosť správcovi dane z Daňového poriadku nevyplýva. Naopak, je to práve žalobca (ako platiteľ dane, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH), ktorý je v zmysle § 24 Daňového poriadku povinný preukázať, že došlo k prijatiu zdaniteľného plnenia a k splneniu podmienok na uplatnenie odpočtu DPH v zmysle Zákona o DPH. Dôkazné bremeno je teda na žalobcovi a správca dane je oprávnený (a súčasne aj povinný) verifikovať žalobcom predložené dôkazy a tvrdenia a v prípade, ak ich relevantne spochybnil, dôkazné bremeno na preukázanie skutočností rozhodných pre správne určenie dane (a teda aj preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane) zostáva na žalobcovi. Zákonné podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby v zmysle § 19 Zákona o DPH. Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Právo na odpočítanie dane vzniká v ten istý deň, ako vznikla daňová povinnosť. Ak je preukázaný vznik práva na odpočítanie dane, nasleduje preukázanie dodržania zákonných, vecných a časových podmienok na odpočítanie dane stanovených v § 51 Zákona o DPH. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane, sú hmotnoprávnej povahy, ich splnenie musí byť bez akýchkoľvek pochybností preukázané. Vznik nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH je viazaný na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Povinnosť preukázať, že uvedené prijaté zdaniteľné plnenia boli uskutočnené dodávateľmi, že tieto boli uskutočnené v takom rozsahu, ako sa deklaruje na vystavených faktúrach a že tovary alebo služby boli týmito dodávateľmi uvedenými na faktúrach aj dodané, je na platiteľovi. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor vyslovený v Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 52/2010 zo dňa 21.09.2011: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH, je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcove tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s. r. o.“ Pokiaľ si teda žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o., musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a to práve osobou uvedenou na faktúrach. Pokiaľ správca dane svojou činnosťou počas daňovej kontroly žalobcom predložené doklady spochybnil, na žalobcovi zostalo dôkazné bremeno, aby preukázal ním tvrdené skutočnosti potrebné na preukázanie splnenia podmienok pre uplatnené odpočítanie dane.

53. Nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru alebo služby, nakoľko Zákon o DPH nie je založený iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru/služby, a preto dôkaz predložením daňových dokladov je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru alebo služby. V zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 SŽf 50/2016 z 11.07.2018 „Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len “zákon o DPH”) vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.“ Listinné doklady predložené žalobcom (faktúry, zmluvy, objednávky, dodacie listy, a pod.) ešte samé o sebe nepreukazujú, že medzi žalobcom a deklarovateľom dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v ustanoveniach § 49 a nasl. Zákona o DPH a že žalobca ako platiteľ DPH má nárok na jej odpočet. Predloženie týchto dokladov je len jednou z hmotnoprávnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že DPH bola odpočítaná oprávnene a v súlade so zákonom. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na záver, ku ktorému dospel Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/15/2017 zo dňa 31.01.2019, v ktorom uviedol, že : „Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je faktúra, resp. iná listina relevantným dokladom (formálna podmienka), len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie (materiálna podmienka). Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie sa v skutočnosti stalo. Samotná faktúra s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu (navyše ak nebola zaevidovaná a zaúčtovaná) samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje možno bez pochybností preveriť alebo osvedčiť samotným dodávateľom, prípadne osobami za neho konajúcimi.“ Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je teda preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda že tovary, resp. služby, ktoré sú deklarované na faktúrach, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúrach. Predloženie listinných dokladov žalobcom možno považovať len za splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však vzniknú pochybnosti o pravdivosti dokladov predložených platiteľom dane, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Na vznik nároku na odpočítanie DPH nie je postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Žalobca je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, pretože nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až splnením zákonom stanovených podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Aby bolo možné prijať argumentáciu žalobcu o tom, že predmetný tovar bol reálne dodaný ním deklarovateľom dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o., bolo nevyhnutné k tomu tvrdeniu predložiť listinné doklady nie len na strane žalobcu, ale nevyhnutne aj zo strany dodávateľa. Za týmto účelom vykonal správca dane rozsiahle preverovanie, v rámci ktorého okrem iného zistil, že žalobcom deklarovateľ dodávateľ tovaru obchodná spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorá s ním nekomunikovala, príslušnému správcovi dane nikdy nepreložila svoje účtovníctvo (záznamy k DPH, účtovný denník, hlavná kniha, zmluvy, bankové výpisy ani prepravné či iné doklady) a tým znemožnila preverenie skutočností uvádzaných v podaných daňových priznaniach k DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2017. Rovnako ani subdodávateľ žalobcu obchodná spoločnosť EMS RACING SLOVAKIA s.r.o., ktorá bola s obchodnou spoločnosťou Wecreate mediateam SK s.r.o. personálne prepojená prostredníctvom rovnakého štatutárneho orgánu (od 27.12.2012 do 12.12.2016 bol konateľom spoločnosti P. R., ktorý bol od 05.05.2016 do 13.12.2018 aj konateľom Wecreate mediateam SK s.r.o.) so správcom dane nekomunikovala, na adrese svojho sídla sa nenachádzala a príslušnému daňovému úradu nepredložila žiadne daňové ani účtovné doklady za zdaňovacie obdobia 1. a 2. štvrťrok 2017. Reálne dodanie tovaru žalobcovi sa teda na strane jeho dodávateľa konkrétnymi dokladmi nepotvrdilo a nebolo preukázané ani po vykonaní ďalších úkonov správcom dane (ako napr. dožiadanie, výzva kontrolovanému daňovému subjektu, získanie informácie z informačných systémov Finančnej správy, spísanie zápisnice o vykonaní úkonu v sídle Kriminálneho úradu Finančnej správy, zaslanie žiadosti na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky). Žalobca tým, že splnil formálnu povinnosť predložiť listinné dôkazy ešte nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH, pretože nestačí byť len držiteľom týchto listín a tieto predložiť

správcovi dane, ale je potrebné preukázať obsah skutočností v nich uvedených, pričom správca dane bol oprávnený a zároveň povinný vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať. Žalobcovi sa teda relevantným spôsobom nepodarilo vyvrátiť vzniknuté pochybnosti správcu dane a tieto neboli odstránené žiadnym z ním produkovaných dôkazov. V uvedenom prípade správca dane podľa názoru správneho súdu správne vyhodnotil žalobcom deklarovaný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania DPH tak, že sa nepreukázalo tvrdenie žalobcu vychádzajúce z predložených faktúr a ostatných ním produkovaných dôkazov, že dodávateľ Wecreate mediateam SK s.r.o., ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, fakturovaný tovar skutočne dodal žalobcovi.

54. V súvislosti so žalobnými námietkami o dôkaznom bremene zaťažujúcom v tejto veci správcu dane a žalovaného správny súd uvádza, že daňovým orgánom sa podarilo tvrdenia žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (dodanie tovaru žalobcovi dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o.) zásadne spochybniť, a tak pre odstránenie zistených pochybností mal ďalšie dôkazy predkladať opätovne žalobca. Žalobca má v súlade s § 24 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku povinnosť preukázať vierohodnosť evidencií a záznamov a táto povinnosť sa nevyčerpáva prostým predložením listín, nakoľko iba ich formálna existencia nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu DPH v zmysle Zákona o DPH, je v zmysle § 24 Daňového poriadku na žalobcu, správca dane len verifikuje tvrdenia a dôkazy produkované žalobcom, pričom v preskúmanom prípade zistil, že žalobcom predložené dôkazy sú len formálne, neodrážajú skutočnosť a na strane deklarovaného dodávateľa zdaniteľných plnení obchodnej spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na ustálenú judikatúru NS SR, napr. Rozsudok sp. zn. 3 SŽf/80/2013 zo dňa 14.01.2014, ktorý v obdobnej právnej veci konštatoval, že: „Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Vzhľadom na to, že dodávateľ žalobcu nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), pričom nemal ani žiadnych zamestnancov, a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii, dodanie služieb žalobcovi je pochybné. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu služieb skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane“. Hodnotenie dôkazov neznamena mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v ňom uvedené odrážajú skutočnosť. Žalobca je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že správca dane a žalovaný správne argumentujú, že účtovné doklady sú dôkazom o splnení podmienok na odpočet DPH len vtedy, keď odrážajú reálnu skutočnosť. Je tomu tak vtedy, keď obsahujú konkrétne skutočnosti, resp. údaje, ktoré je možné overiť, resp. verifikovať. V danom prípade také dôkazy predložené žalobcom neboli a sporné zostalo dodanie tovaru od dodávateľa žalobcu uvedeného na faktúrach. Napadnuté rozhodnutia boli založené na tom, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt vierohodne nepreukázal a ani preverovaním správcu dane sa nepreukázalo, že dodávateľ žalobcu obchodná spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. dodal žalobcovi tovar v rozsahu uvedenom na faktúrach v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach apríl - jún 2017 a november - december 2017.

55. Možno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že ako kontrolovaný daňový subjekt nemôže zodpovedať za svojich dodávateľov resp. subdodávateľov a nedostatky v ich evidencii. No nemožno súhlasiť s jeho tvrdením, že žalovaný pochybil pri zisťovaní skutkového stavu, nakoľko svoje rozhodnutia podľa žalobcu opiera takmer výlučne o skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly žalobcovho dodávateľa a subdodávateľa. Takúto námietku správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú, nemajúcu oporu v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí. Správca dane a ani žalovaný žalobcovi zodpovednosť za

jeho dodávateľov resp. subdodávateľov nepričítali a ani napadnuté rozhodnutia nezaložili výlučne na skutočnostiach zistených v rámci daňovej kontroly žalobcovho dodávateľa a subdodávateľa. Ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku upravuje povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosti uvedené v § 24 ods. 1 písm. a), b), c), pričom správca dane nie je povinný označiť dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s Rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého (vo vzťahu k riešeniu problematiky dôkazného bremena v spojení s § 49 a § 51 Zákona o DPH) vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“. Zo znenia § 24 Daňového poriadku však nevyplýva to, na čom žalobca založil svoje tvrdenie o zvládnutí dôkazného bremena, konkrétne, že predložením povinnej evidencie, resp. účtovných dokladov, ktorých vystavenie je predpísané zákonom, je dôkazné bremeno daňového subjektu vyčerpané. Pokiaľ si daňovník uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a že právo na odpočet DPH vzniklo. Žalobca ako daňový subjekt bol priamo účastný dvojstranných obchodných vzťahov so svojím tvrdeným dodávateľom, ktorých dostatočné preukázanie bol spôsobilý zaistiť, keďže ako podnikateľský subjekt, ktorý bol platiteľom DPH, vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik nároku na odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH preukázať. K obdobnému záveru dospel aj Najvyšší súd SR napr. v Rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2016 z 31.05.2018: „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, o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.“ Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, ak nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenia od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda ak nie je sporná existencia plnenia a ani žiadne iné rozhodné skutočnosti zakladajúce právo na odpočet DPH (alebo právo na oslobodenie od DPH). Aj judikatúra Súdneho dvora EÚ je založená na tom, resp. podala výklad práva EÚ za takej skutkovej situácie, keď nie je sporné, že vecné a materiálne podmienky boli splnené. Len v takomto prípade sa dôkazné bremeno presúva na správcu dane. Ide pritom o prípady, kedy bolo daňovým subjektom preukázané, a nie je žiadny spor o to, že daňovníkovi vzniklo právo na odpočet DPH, t.j. že hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH boli naplnené, avšak správca dane toto právo daňovníkovi odoprie. Môže tak urobiť len vtedy, ak preukáže, že dodávateľsko-odberateľský reťazec vo veci bol zaťažený podvodom vo vzťahu k DPH, o ktorom daňovník vedel alebo musel vedieť, alebo že zo strany daňovníka išlo o zneužitie práva na odpočet DPH. Žalovaný však napadnuté rozhodnutia nezaložil len na tom, ako nesprávne uvádza žalobca, že dodávateľ a subdodávateľ žalobcu si nespĺnili svoje povinnosti vyplývajúce im zo zákona, resp. že vyvodzoval závery v neprospech žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu z toho, že tento nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného plnenia dodávateľa, resp. subdodávateľa. Rozhodnutia sú založené na tom, že v daňovej kontrole a ani počas ďalšieho vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že boli splnené podmienky na odpočet dane, pričom dôkazné bremeno na preukázanie splnenia týchto podmienok znášal žalobca. Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej v poukaze na neprímeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. Správny súd preto konštatuje, že žalovaný ako aj správca dane v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

56. Pokiaľ žalobca v žalobe v uplatnenej námietke nesprávneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena tvrdil, že správca dane a žalovaný ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, toto tvrdenie jednak nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného, ani v rozhodnutiach správcu dane a jednak na preskúmaný prípad zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (a teda ani žalobcom označené ustanovenie § 29 ods.8) nemožno aplikovať, pretože predmetná daňová kontrola sa podľa Oznámenia o daňovej kontrole č. 100193718/2019 zo dňa 16.01.2019 začala dňa 20.02.2019, a preto sa na ňu aplikovali ustanovenia Daňového poriadku.

57. Žalobca mal v rámci daňového konania preukázať, že došlo k faktickému naplneniu deklarovaného dodania tovaru uvedeného na faktúrach a ostatných dokladoch od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o.. Túto skutočnosť však žalobca žiadnymi dokladmi s verifikovateľnými údajmi nepreukázal. Zmluvy, faktúry a ostatné ním predložené doklady sú len nepriamymi dôkazmi a samé o sebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie tovaru a služieb. Žalobca ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ako podnikateľský subjekt musí byť žalobca dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov, a preto by mal mať aj vedomosť o tom, že v zmysle daňových predpisov bude mať pri predpokladanej daňovej kontrole povinnosť preukázať, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že mu nie je známe, akými inými dôkazmi by ešte mal a mohol disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie DPH. Dôkazy predkladané žalobcom žalovaný vyhodnotil v súlade s ich obsahom, pričom uvedené hodnotenie bolo výsledkom logického uvažovania. Žalobca namietal v žalobách aj nesprávne hodnotenie výpovede bývalého konateľa dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. K., s tým, že táto podľa neho deklarovala spolu s ostatnými dôkazmi predloženými žalobcom deklarovala tvrdenia žalobcu ohľadom reálneho dodania tovaru žalobcovi. Žalovaný potvrdenie dodania tovarov týmto svedkom nepovažoval za dôkaz o dodaní fakturovaného tovaru žalobcovi, pretože Z. realizáciu zdaniteľných plnení síce ústne potvrdil, ale svoje tvrdenia nevedel preukázať a správcovi dane nevedel ani poskytnúť informácie o pôvode fakturovaného tovaru a jeho výrobcach. Takéto hodnotenie dôkazov žalovaným nemá žiadnu chybu. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že bývalý konateľ dodávateľa bol vypočutý ako svedok, avšak vypovedal o vlastnej činnosti, t.j. o činnosti dodávateľa, teda nie o skutočnostiach, ktoré sa v objektívnej realite diali mimo neho. Vypovedal len o vlastnom konaní. Preto nemožno nič vytknúť takému vyhodnoteniu jeho výpovede, ako vykonal žalovaný (i správca dane), keď táto bola vyhodnotená len ako tvrdenie dodávateľa o dodaní služieb, ktoré by bolo potrebné podložiť (preukázať) ďalšími dôkazmi. Rešpektujúc právny názor vyjadrený v žalobcom uvádzanom Rozsudku Najvyššieho súdu ČR sp. zn. Afs 131/2004 z 25.03.2005 o nemožnosti extenzívne výkladu dôkazného bremena na ťarchu daňového subjektu, správny súd poukazuje na predchádzajúce body odôvodnenia tohto rozsudku, v ktorých sa venoval rozloženiu dôkazného bremena v prípade uplatnenia nároku na odpočet DPH žalobcom. Žalobné námietky vo forme polemiky považuje správny súd len za vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s hodnotením správcu dane, ktoré samé o sebe, (bez tvrdenia, aký má táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí), nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Tvrdenie žalobcu, že splnil všetky podmienky na odpočítanie dane ako to vyžaduje Zákon o DPH, nie je správne. Jeho žalobnú námietku, ktorou spochybňoval skutkové závery žalovaného o tom, že žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by potvrdili nárok na odpočítanie DPH správny súd posúdil ako nedôvodnú, nemajúcu oporu vo vykonanom dokazovaní a jeho vyhodnotení vyplývajúcim z obsahu odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného ako i rozhodnutí správcu dane.

58. Žalobca v žalobách poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 SŽf 1/2010, vrátane citácie časti z jeho odôvodnenia, ako aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), rovnako vrátane citácií časti z ich odôvodnenia, ktoré rozhodnutia sa týkajú problematiky uplatňovania odpočítania DPH, resp. podmienok zamietnutia resp. nepriznania uplatneného odpočítania dane, ako aj problematiky rozloženia a presunu dôkazného bremena. Správny súd poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp.zn. 1Sžfk/8/2019), v ktorom Najvyšší súd SR

uviedol: „V súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) Súdneho dvora, kasačný súd zotrúva na záveroch už vyslovených najvyšším súdom, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. aj rozsudky sp.zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25.01.2012 alebo sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13.11.2012). Pokiaľ sa jedná o judikatúru Súdneho dvora EÚ ako aj Najvyššieho súdu SR, je nepochybné, že je potrebné striktné rozlišovať medzi situáciou, keď daňový subjekt nepreukáže vznik daňovej povinnosti u dodávateľa služby či tovaru, alebo či sa jedná o prípad, kedy daňový subjekt preukáže splnenie podmienok potrebných na vznik práva na odpočítanie dane a toto právo je mu zo strany orgánu verejnej správy zamietnuté. Predmetné rozhodnutia však nie sú relevantné pre preskúvané konanie, v ktorých sa o takúto skutkovú situáciu nejedná. V preskúvaných prípadoch správca dane nepreveroval reťazec dodávok, z ktorých by niektorá mala byť zaťažená daňovým podvodom ale skonštatoval, že nebolo preukázané naplnenie vecnej a materiálnej stránky práva žalobcu na odpočet DPH z faktúr dodávateľa uvedeného na faktúrach. Napadnuté rozhodnutia boli v preskúvaných prípadoch založené na tom, že žalobca nepreukázal, že od dodávateľa uvedeného na faktúrach prijal deklarované zdaniteľné plnenia a že tomuto vznikla daňová povinnosť. Neobstojí preto ani poukázanie žalobcu na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf/1/2011, nakoľko v ňom uvedený právny názor o vyčerpaní dôkazného bremena daňovým subjektom disponujúcim existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa a o následnom prechode dôkazného bremena na správcu dane bol prekonaný a to jednak neskôr vydanou judikatúrou Najvyššieho súdu SR správnym súdom uvedenou v odôvodnení tohto rozhodnutia, ako aj judikatúrou uvedenou vo vyjadrení žalovaného, a to napr. v Rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21.08.2019, v ktorom sa uvádza: „S poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nejde pritom o extenzívny výklad zákona, ale o jeho logický výklad súladný s jeho zmyslom a účelom. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované predloženými faktúrami, teda nielen že tovar musí byť reálne dodaný, ale zároveň musí byť preukázané, že ho dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.“ V Rozsudku sp.zn. 4Sžfk/32/2017 zo dňa 03.07.2018 Najvyšší súd SR dospel k záveru: „Vzhľadom na spochybenie reálnosti dodania plnenia deklarovaným dodávateľom zdaniteľných plnení, nepreukázanie práva nakladať s tovarom (vyplývajúce z nadobudnutia vlastníctva tovaru), sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal sú časťou u fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nevykoná všetky opatrenia na to, aby ako zodpovedný kupujúci reálne prevzal dodaný tovar, či už od dodávateľa alebo prepravcu a zadovážil si dostatok dôveryhodných podkladov, aby v prípade skúmania reálnosti obchodnej transakcie, vedel nadobudnutie tovaru riadne preukázať.“

59. Žalobca ďalej namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Zastával názor, že napadnuté rozhodnutia sú v rozpore s ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pričom absenciu dodržania ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku videl v ich nedostatočnom odôvodnení, nakoľko sa podľa žalobcu žalovaný nedostatočne vysporiadal

s namietanými skutočnosťami uvádzanými v podaných odvolaniach žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane a len v úplnosti prijal závery prvostupňového orgánu verejnej správy, bez akéhokoľvek ďalšieho odôvodnenia. Ďalej žalobca poukázal na to, že v napadnutých rozhodnutiach absentuje argumentácia týkajúca sa posúdenia žalobcom predložených dôkazov. Z uvedených dôvodov mal žalobca za to, že napadnuté rozhodnutia nie sú presvedčivé. K tejto námietke správny súd uvádza: Právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu. Nedostatok odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. 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 (§ 63 ods. 2 Daňového poriadku), pričom 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 (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Nepreskúmateľným nie je len rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale za nepreskúmateľné je možné označiť aj také rozhodnutie, ktoré obsahuje také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Namietané porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku by teda vo svojich dôsledkoch mohlo znamenať vadu nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí. Správny súd poukazuje na odôvodnenie Rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009 zo dňa 24.11.2010, v ktorom sa tento zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému: „Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok, ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod tento pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, čo odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov, vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako i ich nejednoznačnosť“. ... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale i to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom alebo prípady, keď nie je zrejmé, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané“. Napadnuté rozhodnutia vyššie uvedenými chybami netrpia. Rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného obsahujú podstatné námietky žalobcu a aj to, ako sa s nimi správca dane, resp. žalovaný vysporiadali. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie a žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol úvahy, ktorými vykonané dôkazy vyhodnotil a na základe ktorých dospel k záveru, že neboli splnené podmienky na odpočet DPH. Žalovaný v rozhodnutí uviedol aj citáciu na vec sa vzťahujúcej právnej úpravy, aktuálnej relevantnej judikatúry a právnu argumentáciu osvedčujúcu, ako žalovaný vec právne posúdil vo vzťahu k zásadným právnym otázkam, iba po vyriešení ktorých bolo možné žalovaným dospieť k záveru o zákonnosti prvostupňových rozhodnutí správcu dane. K právnemu posúdeniu veci žalovaný ponúkol súhrn svojich názorov a záverov, ktorými objasnil, ako sa vysporiadal s každou odvolacou námietkou osobitne. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach v celom rozsahu stotožnil s argumentáciou správcu dane uvedenou v prvostupňových rozhodnutiach, pričom rozhodnutia správcu dane vyhodnotil ako vecne správne. Napadnuté rozhodnutia žalovaného tak zodpovedajú kritériám, ktoré sa vyžadujú v rámci zásadnej požiadavky na spravodlivé konanie, poskytujúce dostatočnú mieru ochrany práv jeho účastníkov, vrátane práva na primerané odôvodnenie rozhodnutia, teda zrozumiteľnosť rozhodnutia a dostatok ním vyjadrených dôvodov podporujúcich výrok. Boli opísané a vyhodnotené dôkazy vykonané počas daňovej kontroly, pričom z vyhodnotenia dôkazov predložených žalobcom žalovaný vyvodil skutkový záver, že žalobcom predloženými dôkazmi nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi dodávateľom Wecreate mediateam SK s.r.o. uvedeným na faktúrach. Tento skutkový záver bol právne posúdený tak, že žalobca si neoprávnene odpočítal DPH, pretože nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Nárok na odpočítanie DPH žalobcovi nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Ak žalobca, ako daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov za žalobcu vyhľadávať dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet DPH, ale naopak bolo povinnosťou žalobcu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet

DPH v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnene. Správca dane mal právo preverovať reálnosť dodávky tovarov uvedených na faktúrach od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. a v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení tohto zdaniteľného plnenia bolo na žalobcov, aby predložil dôkazy, ktorými by tieto pochybnosti správcu dane rozptýlil. Zo strany daňových orgánov bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého sa žalobcov nepodarilo odstrániť pochybnosti o skutočnom dodávateľovi zdaniteľného plnenia. Žalobcom uplatnená námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného bola preto, ako nemajúca oporu v obsahu preskúmaných rozhodnutí, správnym súdom vyhodnotená ako nedôvodná. Žalovaný poskytol v preskúmaných rozhodnutiach odpovede na všetky otázky, ktoré boli pre rozhodnutia relevantné. Nesúhlas žalobcu s argumentáciou žalovaného uvedenou v odôvodnení napadnutých rozhodnutí týkajúcou sa posúdenia splnenia podmienok na priznanie nároku na odpočítanie DPH nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu ich nezrozumiteľnosti, ani pre nedostatok dôvodov.

60. Ako nedôvodnú správny súd posúdil aj ďalšiu žalobnú námietku, v ktorej žalobca nezákonnosť napadnutých rozhodnutí odôvodňoval tým, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. K uvedenému správny súd poukazuje na to, že úlohou správneho súdu je posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotno-právnymi a procesnými predpismi. Správny súd teda nemá oprávnenie dôvody nezákonnosti za žalobcu vyhľadávať z obsahu preskúmaného administratívneho spisu (spisov) a napadnutého rozhodnutia (rozhodnutí) a ani žalobné dôvody nezákonnosti za žalobcu dopĺňať, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu a rozhodnutí na daný prípad konkretizovať. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky bez ich konkretizácie na daný prípad neumožňujú súdny prieskum zákonnosti týchto rozhodnutí, resp. postupov orgánov verejnej správy. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd nemohol prihliadať na žalobcom všeobecne uplatnenú námietku nezákonnosti napadnutých rozhodnutí z dôvodu podstatného porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Takto uplatnená námietka žalobcu nebola bližšie skutkovo a právne ozrejmenej spôsobom, ktorý by ju individualizoval pre dané prípady. Správny súd v rámci preskúmania napadnutých rozhodnutí z takto vymedzených všeobecne formulovaných dôvodov nemohol na tieto časti žalôb relevantne prihliadať a v ich rozsahu preskúmať napadnuté rozhodnutia. Takto formulované námietky sú len vyjadrením nesúhlasu žalobcu s hodnotením vykonaným správcou dane res. žalovaným. Uvedené však nestačí na to, aby bolo možné na základe takýchto námietok dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí. Keďže uvedená námietka nebola zo strany žalobcu podopretá žiadnou skutkovou, ani právnou argumentáciou, správny súd ju pre jej nekonkrétnosť, resp. všeobecnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, nemajúcu vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

61. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného a im predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane, ako aj postupu orgánov verejnej správy z dôvodov uvedených v žalobách dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia nie sú zo žalobcom uvedených dôvodov nezákonné, a preto žaloby ako nedôvodné s poukazom na § 190 SSP zamietol.

62. Podľa § 167 ods. 1 SSP, správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

63. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak má žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Keďže žalobca nebol v konaní úspešný, správny súd mu náhradu trov konania nepriznal.

64. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods.4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod 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.

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).
- 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. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.