

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 26S/22/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200230
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 09. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Pilek
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2021:4020200230.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Pileka a členov senátu JUDr. Vlasty Ondrejovej a JUDr. Mareka Olekšáka, v právnej veci žalobcu: TOPNAD, a.s. so sídlom Pod kalváriou 4602/72A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 528 978, zastúpeného: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, IČO: 42 050 804, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27.02.2020 na základe správnej žaloby, takto

rozhodol:

- I. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27.02.2020 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.09.2019 ruší a vec vracia Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.
- II. Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v rozsahu 100 % s tým, že o ich výške bude rozhodnuté samostatným uznesením.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Správny súd zo žalovaným predloženého administratívneho spisu, vedeného vo veci administratívneho konania, v ktorom bolo vydané správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, zistil priebeh administratívneho konania, ktorého stručný priebeh so zameraním sa na skutočnosti relevantné pre toto správne súdne konanie uvádza v nasledovných bodoch:
2. Daňový subjekt podal dňa 25.02.2015 riadne daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2015, v ktorom vykázal výsledný vzťah voči štátnemu rozpočtu daňovú povinnosť vo výške 14.601,96 eura.
3. Daňový úrad Nitra (pobočka Topoľčany) ako správca dane (ďalej aj len „správca dane“) a prvostupňový orgán vykonal u žalobcu ako daňového subjektu kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január 2015 na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 17.10.2017. Oznámenie o daňovej kontrole bolo doručené žalobcovi dňa 19.10.2017 a daňová kontrola sa začala na základe oznámenia dňa 06.11.2017 spísaním Zápisnice o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXX/XXXX.
4. Dňa 24.08.2018 vydal správca dane podľa § 61 ods. 1 písm. b) 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“) Rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX o prerušení daňovej kontroly z dôvodu odoslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa článkov 7, 15, 16 a 25 - 27 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie“). Dňa 14.11.2018 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o informácie podľa Nariadenia od českých orgánov a následne dňa 20.11.2018 doručil správca

dane žalobcovi Oznámenie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.11.2018 o tom, že dňa 11.11.2018 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

5. O vykonanej daňovej kontrole správca dane vyhotovil dva protokoly, a to Protokol č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.01.2019 (ďalej len „protokol“), ktorý bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 07.01.2019. Žalobca následne doručil správcovi dane dňa 24.01.2019 písomné vyjadrenie k protokolu č. XXXXXXXXXXX/XXXX a protokolu č. XXXXXXXXXXX/XXXX (obidva zo dňa 03.01.2019).

6. Dňa 08.01.2019 sa začalo v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie.

7. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal dňa 17.09.2019 správca dane Rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2015 v sume 2.000 eur tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním v sume 14.601,96 eura zvýšil na sumu 16.601,96 eura. Rozhodnutie bolo právnomu zástupcovi žalobcu doručené dňa 06.10.2019.

8. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 06.11.2019. O odvolaní rozhodol žalovaný dňa 27.02.2020 Rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 17.09.2019 potvrdil.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

9. Žalovaný o podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu ako odvolací orgán rozhodol správnu žalobou napadnutým rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27.02.2020, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku odvolaním napadnuté prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.09.2019 potvrdil. Žalovaný napadnuté rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

10. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí opísal skutkový stav, prípadne odkázal na opísaný skutkový stav v rozhodnutí správcu dane, ktorý je zhodný so súdom opísaným priebehom administratívneho konania v časti I. odôvodnenia tohto rozhodnutia. Okrem toho žalovaný uviedol, že predmetom podnikateľskej činnosti žalobcu bola cestná nákladná doprava, výroba, oprava, údržba, renovácia dopravných vozidiel a náhradných dielov, veľkoobchod - dopravné prostriedky, motorové vozidlá, náhradné diely. Správca dane kontrolou dokladov, predložených žalobcom ku kontrole zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXXXXX zo dňa 30.01.2015 v celkovej sume 12.000 eur so základom dane v sume 10.000 eur a DPH 20 % vo výške 2.000 eur za dodanie služby (reklamno-propagačné služby - reklamný banner B 7300 x 200 px zobrazovaný na úvodnej stránke portálu www.netky.sk v mesiaci január 2015) od dodávateľa FLER spol. s r.o. so sídlom Seberíniho 1, 821 03 Bratislava, IČO 47 528 869, DIČ 2023971917, IČ DPH SK 2023971917 (ďalej len „FLER“). Spoločnosť FLER bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 26.04.2017 a jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s.r.o. so sídlom Betliarska 12, 851 07 Bratislava - mestská časť Petržalka, IČO: 46 061 151 (ďalej len „SAMOS SLOVAKIA“), ktorej spoločníkom je spoločnosť EC4B INTERNATIONAL, INC. so sídlom 196th St SW 201 7127, 980 36 Lynnwood, Spojené štáty americké. Konateľom spoločnosti SAMOS SLOVAKIA bol v čase od 04.03.2011 do 18.07.2014 p. X. F., bytom C. XXX, XXX XX C. a od 18.07.2014 p. F. X., bytom P. XXX, XXX XX N. A. X., C. H., ktorý je konateľom v cca 500 spoločnostiach zapísaných v slovenskom obchodnom registri.

11. V rámci dokazovania správca dane vyzval na súčinnosť spoločnosť SAMOS SLOVAKIA, pričom výzva sa mu vrátila s doložkou „adresát neznámy“. Ďalej predvolal k podaniu svedeckej výpovede p. F. Q., ktorý bol v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení konateľom spoločnosti FLER a dňa 28.03.2018 s ním vykonal ústne pojednávanie, z ktorého spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX (ďalej „zápisnica“). F. F. Q. v odpovediach na otázky správcu dane potvrdil, že spoločnosť FLER v roku 2015 vykonávala služby spojené s marketingom, digitálnu reklamu a printovú reklamu. Na otázku či mala spoločnosť materiálno-technické a personálne zabezpečenie k výkonu tejto činnosti a zamestnancov, odpovedal, že si nepamätá. Podľa jeho výpovede mala spoločnosť FLER v roku 2014 a 2015 prenajaté priestory na X. X v W., činnosť spoločnosti riadil on osobne, venoval sa obchodu, riadeniu spoločnosti, zabezpečoval klientov, dodávateľov, vykonával prácu v oblasti marketingu, grafiky, zabezpečoval dodávateľov marketingových služieb a softwarových technológií. Na názvy dodávateľských spoločností si nepamätal, ale potvrdil vystavenie dodávateľských faktúr pre žalobcu a ich podpísanie. Na otázku, kto viedol účtovnú evidenciu spoločnosti FLER si však nepamätal. K nadviazaniu obchodnej spolupráce so žalobcom sa vyjadriť nevedel, ale nakoľko marketingové oddelenie spoločnosti FLER pracovalo aktívne, je možné že žalobcu oslovili oni. Ďalej uviedol, že síce práce za marketingové oddelenie vykonával on sám, ale nespomenul si, kto bol

iniciátorom spolupráce so žalobcom. Správca dane v priebehu ústneho pojednávania vyzval p. F. Q. k predloženiu dokladu, ktorý ho oprávňoval prevádzkovať spravodajský portál netky.sk v roku 2015, pričom tento uviedol, že všetku dokumentáciu odovzdal, keď sa spoločnosť zlúčila so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA. Ďalej v odpovediach na otázky správcu dane uviedol, že podľa jeho názoru nebolo potrebné žiadne oprávnenie na prevádzkovanie spravodajského portálu; popísal priebeh realizácie reklamy pre obchodných partnerov, na realizáciu reklamy pre daňový subjekt si už nespomenul. K stanoveniu ceny reklamy uviedol, že sa jednalo o cenu za reklamný priestor a cena bola vypracovaná na základe priamych a nepriamych nákladov plus porovnaním a zanalyzovaním konkurencie. Uviedol, že v rokoch 2014 a 2015 bola spoločnosť FLER majiteľom spravodajského portálu www.netky.sk. a tiež skutočnosť, že dodávateľské faktúry boli uhradené, zaevidované v účtovnej evidencii a daň z nich bola uhradená. Ako dôkaz navrhol správcovi dane, aby si skontroloval kontrolný výkaz a daňové priznania v systéme finančnej správy, keďže dokumentáciou spoločnosti FLER už nedisponuje. Správca dane vyhodnotil svedeckú výpoveď p. Q. tak, že napriek tomu, že v rámci ústneho pojednávania uviedol, že všetky činnosti spojené s predmetom fakturácie ako aj s vedením spoločnosti FLER vykonával on osobne, nespomenul si alebo nevedel odpovedať na otázky týkajúce sa zamestnancov, dodávateľov, materiálneho zabezpečenia, nepamätal si kto viedol účtovníctvo spoločnosti; jeho vyjadrenie bolo nekonkrétne, všeobecné a spoločnosť FLER daň do štátneho rozpočtu neodviedla, keďže si ju ponížila prostredníctvom ďalších účelovo vložených subdodávateľov, ktorí taktiež nevykonávali ekonomickú činnosť.

12. Správca dane ďalej vykonal dokazovanie ústnym pojednávaním s G.. U., predsedom predstavenstva žalobcu, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX uviedol, že bol poverený zabezpečením reklamnej propagácie spoločnosti a na základe rady od človeka pohybujúceho sa v reklame, aby si zabezpečili internetovú reklamu, sa osobne stretol so zástupcami portálu topky.sk a netky.sk, ale z finančných dôvodov sa rozhodol pre netky.sk. V sídle žalobcu sa stretol s F. Q. a osobami, ktoré sa mu predstavili ako dodávateľia pre netky.sk, nejaká redaktorka a kameraman. Pán Q. mu predložil podmienky reklamy. Reklama bola výhodná a jej výsledkom bolo získanie reálnejších zákazníkov a zvýšenie tržieb, resp. znižovanie pohľadávok. Skutočnosť, či jednal s oprávnenou osobou si nepreveroval. Na prvom stretnutí bola uzatvorená zmluva, postupne sa rozvíjala spolupráca a dohadovali sa podmienky; spolupráca sa rozvíjala prostredníctvom obchodného riaditeľa žalobcu. Uviedol, že na adrese sídla spoločnosti FLER nikdy nebol, komunikácia s konateľom spoločnosti prebiehala telefonicky, mailom a ústne v priestoroch žalobcu. Správca dane k vyjadreniu zástupcu daňového subjektu zaujal v rozhodnutí stanovisko, v ktorom uviedol, že žalobca si nepreveril sídlo spoločnosti a ani základné údaje o podnikateľských aktivitách spoločnosti FLER, z verejne dostupných listín (register účtovných závierok, webové stránky zverejňujúce sledovanosť spravodajských portálov). Podľa zistení správcu dane spoločnosť FLER nemala webovú stránku.

13. Správca dane ďalej vykonal dňa 28.06.2018 ústne pojednávanie s obchodným riaditeľom žalobcu - P. D., ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX uviedol, že spoločnosť FLER bola vybratá pre reklamnú spoluprácu a túto spoločnosť vnímal ako netky.sk. Žalobca mal vypracovaný design manuál obsahujúci logo firmy, obrázky, typ písma. S kým za spoločnosť komunikoval, nevedel, na mená osôb si nespomenul. Do spoločnosti žalobcu prišli dve osoby, ktoré natočili video týkajúce sa žalobcu, toto bolo odsúhlasené a doteraz je umiestnené na facebookovej stránke žalobcu. K poskytovaniu podkladov pre fakturáciu zo strany dodávateľa uviedol, že spoločnosť FLER posielala na konci roka zhrnutie, čo sa odvysielalo na netky.sk. Akým spôsobom boli podklady odovzdané, si nepamätal. K predmetu dodávateľských faktúr uviedol, že na začiatku to sledovali, ale keď videli, že reklama spĺňa ich očakávania, už to nesledovali. V sídle spoločnosti FLER nikdy nebol, spoluprácu ukončili po tom, ako si spoločnosť zmenila názov, pričom dátum ukončenia si nepamätal. Spoluprácu so spoločnosťou FLER vnímal ako profesionálnu spoluprácu, billboardy a tlačové periodiká si riešil daňový subjekt sám. Ďalej sa P. D. vyjadril, že k faktúre bol priložený sumárny doklad s článkami za určité obdobie.

14. Správca dane na základe údajov z informačného systému finančnej správy ďalej zistil, že v mieste sídla spoločnosti FLER bolo dňa 22.01.2015 vykonané, za účelom preverenia vykonávania ekonomickej činnosti, miestne zisťovanie, v rámci ktorého sa správcovi dane so zástupcom spoločnosti skontaktovať nepodarilo. Správca dane ďalej zistil, že na poštovej schránke označenej „Advokátska kancelária MHS Legal spol. s r.o.“ bolo uvedené obchodné meno spoločnosti FLER. Prítomná asistentka advokátskej kancelárie správcovi dane oznámila, že advokátska kancelária má súhlas na preberanie pošty spoločnosti FLER. Správca dane ďalej z informačného systému finančnej správy zistil, že v rámci iného daňového konania (úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 12.06.2019) bol vypočutý konateľ spoločnosti FLER, p. F. Q., ktorý vo svojom vyjadrení uviedol, že spoločnosť

je prevádzkovateľom spravodajského portálu netky.sk., ktorý patrí k 10 najčítanejším internetovým portálom na Slovensku, spoločnosť pôsobí na trhu 6 rokov a je zisková. Spoločnosť FLER podala za zdaňovacie obdobie január 2015 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom vykázala základ dane z dodania tovaru a služieb v sume 201 308,55 eura (daň v sume 40 261,71 eura).

15. Správca dane na základe zistenia, že domény najvyššej úrovne spravuje spoločnosť SK-NIC a.s. (správca internetovej domény najvyššej úrovne), vyzval uvedenú spoločnosť výzvou zo dňa 10.04.2018 na poskytnutie informácie, kto bol v rokoch 2014 a 2015 vlastníkom domény netky.sk, údaje o registrátorovi domény a informáciu o uzatvorených rámcových zmluvách so správcou domény. Z odpovede na výzvu, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 17.04.2018 vyplynulo, že od začiatku roku 2014 do 18.06.2014 bol držiteľom dotknutej domény súčasný registrátor TOPZONE, s.r.o., od 19.06.2014 až do súčasnosti sa držiteľom dotknutej domény stala osoba P. Q.. Každý držiteľ v rokoch 2014 a 2015 mal so spoločnosťou SK-NIC, a.s. uzatvorenú rámcovú zmluvu. Správca dane ďalej Výzvou č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.06.2018 vyzval spoločnosť TOPZONE, s.r.o. ako držiteľa domény netky.sk v roku 2014 o oznámenie, akým spôsobom naložili s právom na využívanie domény netky.sk a či oprávňili inú osobu konať, využívať a nakladať s doménou netky.sk. V odpovedi na výzvu, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 27.06.2018 spoločnosť TOPZONE, s.r.o. oznámila, že doména netky.sk bola zaregistrovaná na základe zmluvy o registrácii a správe domény dňa 02.06.2010 pre fyzickú osobu p. F. Q.. Ako vlastníkom bola uvedená spoločnosť TOPZONE, s.r.o. z dôvodu zrýchlenej registrácie domény, aby sa predišlo obsadeniu domény niekým iným ako aj z dôvodu, že zákazník p. F. Q. nebol registrovaný SK-NIC, a.s. a tento proces bol v roku 2010 časovo a papierovo náročný. K odpovedi na výzvu spoločnosť TOPZONE, s.r.o. predložila Zmluvu o registrácii a správe domény zo dňa 02.06.2010 a faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 02.06.2010 a doklad o jej úhrade zo dňa 02.06.2010, kde ako odberateľ je uvedený p. F. Q.. Správca dane uviedol, že na základe vyššie uvedených kontrolných zistení vyplýva, že vlastníkom domény netky.sk nebola v mesiaci január 2015 spoločnosť FLER, ale spoločnosť TOPZONE, s.r.o., ktorá zaregistrovala doménu netky.sk v roku 2010 pre fyzickú osobu p. F. Q., pričom odo dňa 19.06.2014 bol držiteľom domén najvyššej úrovne .sk U. P. Q., bývajúcí na tej istej adrese ako bývalý konateľ spoločnosti FLER. Správca dane podľa žalovaného podrobným preverovaním nezistil žiaden vzťah (vlastnícky, nájomný, iný.) spoločnosti FLER k spravodajskému portálu netky.sk. Správca dane ďalej uviedol, že na stránke www.sk-nic.sk (správca internetovej domény najvyššej úrovne .sk) pri vyhľadávaní domény topky.sk je uvedená pri údají názov spoločnosť Zoznam s.r.o. - spoločnosť vlastníaca autorské práva od roku 1997 až po súčasnosť. Žalobca si podľa správcu dane neoveril, či koná s oprávnenou osobou, nepreveril si sídlo deklarovaného dodávateľa FLER, nepreveril si referencie na verejne dostupných stránkach, nepreveril si, či táto novovzniknutá spoločnosť je vôbec schopná realizovať tento druh reklamy.

16. Podľa žalovaného správcu dane na základe informácie získanej v priebehu ústneho pojednávania, konaného dňa 09.05.2018 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXX/XXXX), požiadal žiadosťou č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.11.2018 o súčinnosť vlastníka spravodajského portálu topky.sk., spoločnosť Zoznam s.r.o. so sídlom Viedenská cesta 3-7, Bratislava, a to o vypracovanie porovnateľnej (fiktívnej) cenovej ponuky služby uvedenej na faktúrach a zmluve od dodávateľa FLER ako predmet plnenia z dôvodu, že G. F. U. pri ústnom pojednávaní uviedol, že ponuku internetovej reklamy na spravodajskom portály topky.sk odmietol z dôvodu vysokej ceny. Podľa predloženej cenovej ponuky by cena reklamného banneru o rozmeroch 300x300 px na titulnej stránke na spravodajskom portály topky.sk predstavovala sumu 6.400,00 eur bez DPH/týždeň pri zobrazení 1.000.000 zobrazení/týždeň. Správca dane na webovej stránke AIMmonitor, na ktorej sú zverejňované merania návštevnosti reklamných internetových médií s cieľom poskytnutia potencionálnym zadávateľom jednotné dáta na plánovanie, nákup a vyhodnocovanie reklamných kampaní internetových médií. Informácie na tejto webovej stránke sú verejne dostupné už od roku 2007. Spravodajský portál netky.sk sa v roku 2015 nenachádzal v top weboch na SR a podľa údajov www.aimmonitor.sk nebol ani v prvej stovke portálov, u ktorých bol meraný počet mesačných návštev. Správca dane ďalej v žiadosti o súčinnosť zo dňa 20.11.2018 požiadal spoločnosť MAFRA Slovakia a.s. so sídlom Nobelova 34, Bratislava, vlastníka spravodajského portálu hnonline.sk, o vypracovanie porovnateľnej (fiktívnej) cenovej ponuky služby uvedenej na faktúrach a zmluve od dodávateľa FLER ako predmet plnenia z dôvodu, že podľa meraní návštevnosti reklamných internetových médií zverejňovaných na webovej stránke www.aimmonitor.sk sa spravodajský portál hnonline.sk v marci 2014 nachádzal v I. desiatke v počte reálnych užívateľov. Z odpovede na žiadosť vyplynulo, že jednotková cena reklamného banneru o max. rozmeroch 300x300px pri pozícii topsquare by v roku 2014 predstavovala sumu 44,00 eur/1.000 zobrazení reklamy, priemerný mesačný počet zobrazení stránky (PV) podľa zdroja www.aimmonitor.sk sa pohyboval v roku 2014 približne 10.000 PV za mesiac. Správca dane na základe zistených skutočností zaujal v rozhodnutí stanovisko, v

ktorom uviedol, že daňový subjekt pristúpil na uzatvorenie zmluvy propagovať obchodné meno, logo, prípadne produkty a služby na internetovej stránke „NETKY, svet a my“, a to formou reklamného banneru B7 300 x 200 px na úvodnej stránke portálu (rozmer reklamného banneru uvedený v Zmluve o reklame zo dňa 02.01.2015 - zmluvy k ostatným preverovaným zdaňovacím obdobiam neboli predložené) za cenu 10.000 eur za mesiac, pričom z odpovede spoločnosti Zoznam, s.r.o. (spoločnosť, ktorá je prevádzkovateľom internetových stránok, aj topky.sk) vyplynulo, že spoločnosť Zoznam, s.r.o. (topky.sk) formát 7300x200 px nikdy nemala a asi sa jednalo o chybu alebo preklep. Ďalej z odpovedi prevádzkovateľa Zoznam, s.r.o. (t. j. topky.sk) vyplýva, že pre vypracovanie cenovej ponuky je potrebné okrem určení veľkosti reklamného formátu uviesť zo strany objednávateľa požiadavku na množstvo impresií, t. j. zobrazení reklamných formátov (na internete je možné vykonať meranie, koľkým návštevníkom webovej stránky sa zobrazil daný formát). Z rozhodnutia žalovaného ďalej vyplýva, že predseda predstavenstva žalobcu v rámci ústneho pojednávania uviedol dôvody, pre ktoré si vybral internetový portál netky.sk. Žalobca neuviedol, že by dal iné požiadavky na vypracovanie cenovej ponuky pre spoločnosť Zoznam, s.r.o. (prevádzkovateľa topky.sk), a iné pre spoločnosť FLER. V tom prípade správca dane poukázal na skutočnosť, že ak by si žalobca dal vypracovať ponuku od spoločnosti Zoznam, s.r.o., cenová ponuka by nebola vypracovaná na rozmer reklamného banneru 7300x300 px a vypracovanie ceny by nebolo možné bez údajov o požadovaných množstvách zobrazení reklamných formátov. Pri formáte 300x200 px uvádzanom na niektorých dodávateľských faktúrach za mesiace február - september 2015 sa nenachádzal v cenovej ponuke od spoločnosti Zoznam.sk s.r.o., ani v cenovej ponuke od spoločnosti MAFRA Slovakia, a.s. Žalobca podľa žalovaného nepredložil správcovi dane žiadny relevantný dôkaz o výhodnosti cenovej ponuky spoločnosti FLER oproti cenovej ponuke spoločnosti Zoznam, s.r.o.

17. Správca dane z dôvodu, že konateľ spoločnosti FLER, F. Q. pri svedeckej výpovedi uviedol, že dokumentáciu spoločnosti odovzdal pri predaji spoločnosti, resp. pri zlúčení spoločnosti so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA, požiadal dňa 16.08.2018 o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXXXXXXXXX/XX, konkrétne o zabezpečenie svedeckej výpovede jej konateľa F. X. a tiež o preverenie v účtovných dokladoch spoločnosti FLER. Z odpovede na žiadosť, ktorá bola správcovi dane doručená 16.11.2018 vyplynulo, že F. X. za zdržiava na území Slovenskej republiky. Prílohu odpovede tvorila odpoveď na žiadosť o MVI zo dňa 11.05.2017, ktorá je všeobecnou odpoveďou na množiace sa žiadosti o vypočutie svedka F. X., a v ktorej pán X. podal vyjadrenie k vykonávaniu podnikateľskej činnosti na území Slovenskej republiky v spoločnostiach, v ktorých je konateľom. F. X. sa k podaniu svedeckej výpovede nedostavil. Dňa 11.12.2018 predložil správcovi dane vyjadrenie k spoločnosti SAMOS SLOVAKIA, v ktorom uviedol, že v súvislosti s fúziou viac ako 7 firiem a niekoľkým sťahovaniami a zlučováním účtovných dokladov a z dôvodu časového odstupu, napriek maximálnej snahe, nie je v ľudských silách požadované detailné doklady pohľadať. V súčasnosti má k dispozícii rozhodujúce ekonomické materiály. Správca dane na základe uvedených skutočností prijal záver, že právny nástupca deklarovaného dodávateľa spoločnosti FLER, ktorého konateľom bol nekontaktný občan Českej republiky, reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, čoho dôkazom je aj skutočnosť, že spoločnosť, za roky 2014 a 2015 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby.

18. Podľa žalovaného správca dane dôkazy, ktoré predložil žalobca ku kontrole vyhodnotil na stranách 14 a 15 v rozhodnutí správcu dane.

19. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí k jednotlivým námietkam žalobcu uviedol nasledovné:

a) k namietaným pochybnostiam správcu dane (správca dane pri rozhodovaní neprihliadol na skutočnosť, že dodávateľ potvrdil vystavenie faktúry, jej úhradu a dodanie služby, že správca dane neuniesol dôkazné bremeno nakoľko na viacerých miestach konštatuje, že má pochybnosti o viacerých skutočnostiach, samotné pochybnosti však nie sú preukázané a správca dane nemôže založiť právny názor len na základe vlastnej svojvôle. Pochybnosti správcu dane nezodpovedajú výpovediam daňového subjektu a ani svedkov, správca dane neprihliadol na všetky zistené skutočnosti, nepreukázal že daňový subjekt nekonal obozretne a nesprávne vyhodnotil výhodnosť iných cenových ponúk), žalovaný uviedol, že pochybnosti správcu dane vznikli v súvislosti s výpoveďou p. F. Q., ktorý síce vo svojej svedeckej výpovedi tvrdil, že všetky činnosti súvisiace s fakturovanými prácami a tiež s vedením spoločnosti vykonával iba sám, avšak na otázky správcu dane týkajúcich sa zabezpečenia fakturovaných prác, zamestnancov, vedenia účtovníctva a ďalších skutočností týkajúcich sa ekonomickej činnosti spoločnosti, odpovedať nevedel.

b) k pochybnostiam správcu dane, ktoré podľa daňového subjektu nezodpovedajú výpovediam daňového subjektu a ani svedkov, žalovaný uviedol, že svedok a ani zástupcovia nástupníckej spoločnosti nepredložili za účelom preukázania vykonania fakturovaných práv žiadne dôkazy;

c) k namietanému neprihliadnutiu na všetky zistené skutočnosti žalovaný uviedol, že z konania správcu dane vyplýva, že za účelom preverenia obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou FLER, ktorého výsledkom mala byť reklamná a propagačná činnosť v prospech žalobcu, vykonal rozsiahle dokazovanie a prihliadol na všetky zistené skutočnosti;

d) k obozretnému konaniu žalobcu, žalovaný uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, koho si vyberie za obchodného partnera, ale v prípade, že obchodný partner nevie preukázať uskutočnenie obchodného prípadu správcovi dane overiteľnými dôkazmi, dostáva sa daňový subjekt do dôkaznej núdze. Obchodný prípad, ktorý je dvojstranný právny akt, musia vedieť preukázať predložením správcovi dane overiteľných dôkazov obidvaja obchodní partneri, ktorí v prípade realizácie obchodného vzťahu disponujú rovnakými listinnými dôkazmi. V danom prípade žalobca ako odberateľ podľa žalovaného predložil správcovi dane ako dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatnených daňových nákladov dodávateľské faktúry, ale dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy;

e) k preneseniu dôkazného bremena (žalobca namietal, že správca dane preniesol svoje dôkazné bremeno na neho) žalovaný uviedol, že v prípade že si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočítanie dane [§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“)] je potrebné, aby preukázal splnenie podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku ustanovené zákonom. Ďalej uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol skutočne v deklarovanom rozsahu aj týmto dodávateľom, spoločnosťou FLER, uskutočnený. Podľa žalovaného Zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Jedná sa o hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť nároku zákonodarcu požaduje, aby platiteľ, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na daňových dokladoch (faktúrach). Z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH podľa žalovaného vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu, tzn. daňovému subjektu vzniká právo na odpočítanie dane od deklarovaneho dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. Daňový subjekt predložením faktúry splnil len jednu z podmienok, oprávňujúcu ho k odpočítaniu dane [§ 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH]. Druhú, že k dodaniu služby reálne došlo, nepreukázal (§ 49 ods. 1 Zákona o DPH). Samotné predloženie faktúr je podľa žalovaného „holé“ tvrdenie, že k dodaniu služby došlo, ale bez ďalších dôkazov z hľadiska dane z pridanej hodnoty je nepostačujúcim argumentom o tom, že služba bola reálne dodaná;

f) k námietke žalobcu, že z dôvodu, že správca dane v zmysle § 46 ods. 4 Daňového poriadku nerozšíril daňovú kontrolu, sú vyrubovacie konanie a vydané rozhodnutia nezákonné, žalovaný uviedol, že zo znenia § 46 ods. 4 Daňového poriadku vyplýva, že ak správca dane zistí v priebehu daňovej kontroly skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo účtovného obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v zápisnici o začatí daňovej kontroly alebo v oznámení o daňovej kontrole, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly, a túto skutočnosť je povinný oznámiť písomne daňovému subjektu. Správca dane v oznámení o daňovej kontrole, oznámil daňovému subjektu vykonanie daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty a dane z príjmov právnickej osoby, čo znamená, že druh kontrolovanej dane a zdaňovacie obdobia boli oznámené daňovému subjektu pred zahájením daňovej kontroly. Správca dane by bol povinný postupovať podľa uvedeného ustanovenia v prípade, že by v zmysle oznámenia o daňovej kontrole zahájil kontrolu dane z pridanej hodnoty a v priebehu jej vykonávania by dodatočne, na základe zistených odôvodnených skutočností, zahájil aj kontrolu dane z príjmov. Zo znenia § 47 Daňového poriadku nevyplýva, že by obsahom protokolu z daňovej kontroly nemohla byť daňová kontrola vykonaná za viaceré zdaňovacie obdobia alebo na rôznych druhoch daní. K namietanému vydaniu desiatich rôznych rozhodnutí žalovaný uviedol, že v zmysle § 63 Daňového poriadku, môžu byť daňovému subjektu uložené povinnosti alebo priznané práva iba rozhodnutím, je potrebné, aby za každé kontrolované zdaňovacie obdobie bolo vydané samostatné rozhodnutie, ktorým správca dane uloží daňovému subjektu povinnosť alebo mu prizná právo. Správca dane z uvedeného dôvodu vydal rozhodnutie za každé kontrolované zdaňovacie obdobie dane z pridanej hodnoty a dane z príjmov. Žalovaný z uvedených dôvodov považoval námietky žalobcu, za irelevantné;

g) žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že žalobca k dôkaznému bremenu správcu dane uviedol, že správca dane žiadnym spôsobom nereagoval na viaceré argumenty a námietky žalobcu, ako napríklad, že vlastníctvo portálu netky.sk a držiteľ domény sú rozdielne pojmy, z čoho je zrejmé, že správca dane nevyužil pre správne určenie daňovej povinnosti všetky dostupné prostriedky. Rozhodnutie vydané správcovi dane považoval žalobca za nezákonné, ktoré porušuje právo žalobcu na spravodlivé

daňové konanie. Žalobca mal tiež vysloviť názor, že správca dane mu pričítal existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno a ďalej uviedol, že argument správcu dane, že sa nedá preukázať plnenie na strane dodávateľa neobstojí z dôvodu, že daňový subjekt uvedenú faktúru, ktorá bola zahrnutá v kontrolnom výkaze dodávateľa, predložil. Žalovaný k týmto námietkam uviedol, že správca dane vykonal za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu rozsiahle dokazovanie; pri ktorom preveroval všetky skutočnosti súvisiace s poskytovaním reklamných a propagačných služieb na webových portáloch, zistené skutočnosti porovnal a zaujal k nim stanovisko. K argumentom k námietkam správcu dane, na ktoré podľa názoru žalobcu správca dane nereagoval žalovaný uviedol, že z konania správcu dane, ktoré tvorí obsah protokolu z daňovej kontroly a obsah odvolaním napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane sa námietkami a argumentmi daňového subjektu zaoberal a zaujímal k nim stanovisko. K nezákonne vydanému rozhodnutiu a k porušovaniu práva daňového subjektu žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca nekonkretizuje, prečo podľa jeho názoru bolo rozhodnutie vydané nezákonne a v čom boli porušené jeho práva, nevie k námietke a ani k citovaným ustanoveniam zaujať relevantné stanovisko. K pričítaniu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno žalovaný uviedol, že spoločnosť FLER bola priamym dodávateľom daňového subjektu, čo znamená že sa jednalo o priamy obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, pričom dodávateľská spoločnosť nepredložila správcovi dane žiadny dôkaz, ktorým by dodanie fakturovaných prác preukázala. Dodávateľská spoločnosť svojim konaním spôsobila, že správca dane nemal možnosť realizáciu obchodného vzťahu preveriť, a teda nemohol ani vysloviť záver, že obchodná transakcia bola uskutočnená v zmysle vystavených dodávateľských faktúr spoločnosťou deklarovanou na faktúrach, ako dodávateľ. K námietke daňového subjektu, že predložil faktúru, ktorú mal dodávateľ zahrnúť v kontrolnom výkaze žalovaný uviedol, že skutočnosť, že si dodávateľ, ako platiteľ dane z pridanej hodnoty zahrnul údaje z faktúry vystavenej pre daňový subjekt do kontrolného výkazu a ani samotná faktúra, na ktorej si dodávateľ uplatnil daň voči daňovému subjektu ešte neznamena, že daňový subjekt ako platiteľ, má právo na odpočítanie dane, alebo na uplatnenie daňových výdavkov;

h) žalovaný k námietkam žalobcu (žalobca uviedol, že si preveril dodávateľa FLER, pričom zistil, že sa nenachádza na portáli daňových dlžníkov, a ani na zozname subjektov, ktorým bola zrušená registrácia k DPH, pričom obchodná prax podľa neho neukladá daňovým subjektom preverovať si finančné zdravie svojich obchodných partnerov. Preto žalobca považoval za závažné pochybenie tvrdenie správcu dane, že vykonanie služby vo fakturovanej sume nebolo vykonané napriek tomu, že dodávateľ dodanie služby, vystavenie faktúry a jej úhradu potvrdil. Spoluprácu s dodávateľom podrobne opísal žalobcov obchodný a ekonomický riaditeľ a predseda predstavenstva, a preto správca dane nemohol prijať záver o tom, že služba nebola dodaná len z dôvodu, že niektorý z dodávateľov nespokojuje), uviedol, že správca dane v rozhodnutí poukázal na to, že daňový subjekt nebol pri výbere obchodného partnera opatrný a pravdepodobne si obchodného partnera dostatočne nepreveril, nakoľko nemal vedomosť, o tom, či má obchodný partner zriadené sídlo, zamestnancov, materiálne - technické zabezpečenie a skúsenosti s vykonávaním reklamných a propagačných služieb. Skutočnosť, že spoločnosť FLER nebola uvádzaná ako daňový dlžník a nebola jej zrušená registrácia k dani z pridanej hodnoty nie je podľa žalovaného možné považovať za dostatočné preverenie si informácií a skutočností, týkajúcich sa obchodného partnera. K preverovaniu si obchodných partnerov žalovaný ďalej uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, či a akým spôsobom si svojho obchodného partnera preverí, ale v prípade, že obchodný partner nepreukáže, že obchodná transakcia bola uskutočnená tak, ako bola deklarovaná na predložených účtovných dokladoch, nie je možné považovať transakciu za preukázanú. K tvrdenému závažnému pochybeniu správcu dane žalovaný uviedol, že ani svedecká výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti a ani podrobný opis spolupráce obchodným riaditeľom a predsedom predstavenstva žalobcu nie je dôkazom o tom, že reklamné a propagačné práce pre žalobcu vykonala spoločnosť FLER. Ku konaniu správcu dane žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonal za účelom zabezpečenia dokladov spoločnosti FLER, ktoré by preukázali a potvrdili uskutočnenie obchodných transakcií medzi žalobcom a dodávateľom, všetky úkony, ktoré mu vyplývajú z platných právnych predpisov, doklady sa mu však z dôvodov na strane dodávateľskej spoločnosti zabezpečiť nepodarilo. Doklady spoločnosti nepredložil správcovi dane ani bývalý a ani súčasný konateľ spoločnosti, čo znamená, že obchodná transakcia nebola zo strany dodávateľa preukázaná, a záver prijatý správcou dane je podľa neho správny;

i) žalovaný k námietkam žalobcu (žalobca namietal, že faktúry týkajúce sa reklamno-propagačných služieb si riadne zaúčtoval a uhradil, čo správcovi dane preukázal predložením dokladov. Služby využil na dosiahnutie zdaniteľných plnení, čo správca dane nespochybnil a vyslovil tiež názor, že nemožnosť správcu dane preveriť si daňové priznanie dodávateľskej spoločnosti mu nemôže byť daná

za vinu) uviedol, že skutočnosť, že si žalobca dodávateľské faktúry zaevidoval do účtovnej evidencie a uhradil daň, nie je dôkazom o tom, že fakturované práce vykonala spoločnosť FLER. K preverovaniu dodávateľskej spoločnosti, ktorá podľa názoru žalobcu nebola predmetom daňovej kontroly žalovaný uviedol, že nakoľko spoločnosť FLER bola priamym obchodným partnerom žalobcu, a realizáciu obchodného prípadu musia preukázať obidvaja obchodní partneri, bolo povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť dokladov predložených žalobcom u jeho obchodného partnera, čo znamená, že plnenie zákonných ustanovení musí preukázať aj obchodný partner daňového subjektu;

j) k námietke žalobcu, že nebolo v jeho právomoci prinútiť obchodného partnera (spoločnosť FLER), aby svoje vyjadrenia preukázal, žalovaný uviedol, že konateľ dodávateľskej spoločnosti síce dodanie fakturovaných prác, vystavenie faktúr a ich podpísanie potvrdil, svoje tvrdenia však žiadnym, správcom dane overiteľným spôsobom nepreukázal. Podľa žalovaného je na rozhodnutí daňového subjektu, koho si vyberie za svojho obchodného partnera, ale v prípade, že obchodný partner nevie, resp. nemá záujem preukázať realizáciu obchodného prípadu, dostáva sa daňový subjekt vinou svojho obchodného partnera do dôkaznej núdze, pretože realizácia obchodného prípadu predložením dokladov iba jedným z obchodných partnerov, nie je preukázaná;

k) k namietanej nepreskúmateľnosti a arbitrárnosti rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane vydal rozhodnutie na základe vykonanej daňovej kontroly, pri ktorej zistil skutočnosť, ktoré sú obsahom rozhodnutia a rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane podľa neho obsahuje všetky zákonom stanovené náležitosti; správca dane pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona, všetky získané dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo;

l) k namietanému porušeniu práva na spravodlivé daňové a vyrubovacie konanie žalovaný uviedol, že nakoľko žalobca nekonkretizoval, v čom vidí porušenie svojich práv, žalovaný nevedel k jeho námietke zaujať relevantné stanovisko a ostatné námietky žalobcu považoval za právne irelevantné a nezakladajúce dôvod na zrušenie rozhodnutia.

m) Žalovaný v napadnutom rozhodnutí tiež uviedol, že v prípade žalobcu nebolo dokazovaním vykonaným správcom dane preukázané, že reklamu a propagáciu žalobcu vykonala spoločnosť FLER, uvedená na faktúrach, ktoré predložil žalobca, ako dodávateľ. Dodávateľská spoločnosť pravdivosť údajov uvedených na faktúrach predložených žalobcom v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania podľa žalovaného žiadnym správcom dane overiteľným dôkazom, nepreukázala. Žalovaný ďalej uviedol, že dôkazná povinnosť neprechádza na správcu dane, keďže táto je v daňovom konaní primárne na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o uskutočnenej obchodnej transakcii preukázať. Úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly nie je preukazovať existenciu obchodnej transakcie, resp. vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, ale správnosť a pravdivosť predložených dokladov a dôkazov preverovať. Žalovaný konštatoval, že obchodný prípad je dvojstranný právny akt, ktorého realizáciu musia preukázať relevantnými správcom dane overiteľnými dôkazmi obidvaja obchodní partneri. Keďže realizáciu obchodných transakcií preukázal iba jeden obchodný partner, t. j. žalobca, nie je podľa neho možné vysloviť záver, že uskutočnenie obchodného prípadu bolo preukázané. Žalovaný zastal názor, že konaním žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie uvedenej dodávateľskej faktúry od spoločností FLER. Podľa neho predloženie faktúry je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú podľa žalovaného dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

n) Žalovaný uviedol, že správca dane na základe zistených skutočností skonštatoval, že daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, správca dane nepriznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie január 2015 v celkovej sume 2.000 eur.

o) Žalovaný ďalej uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, na ich bezpodmienečné splnenie sa nárok na odpočet viaže. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca podľa neho požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol skutočne v deklarovanom rozsahu aj týmto dodávateľom (spoločnosťou FLER) uskutočnený.

III. Zhrnutie argumentov žalobcu v podanej žalobe

20. V podanej žalobe zo dňa 22.04.2020 (ktorá bola správne súdu doručená dňa 18.05.2020) žalobca žiadal zrušiť rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27.02.2020 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.09.2019 a vec vrátiť správne orgánu na ďalšie konanie. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie považuje za vecne nesprávne a nezákonné z nasledovných dôvodov:

a) rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, [ustanovenie § 191 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)],

b) rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov [ustanovenie § 191 písm. d) SSP],

a) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci [ustanovenie § 191 písm. e) SSP].

21. S poukazom na ust. § 27 ods. 1 SSP, žalobca navrhol, aby správny súd posúdil a preskúmal aj zákonnosť prvostupňového rozhodnutia.

22. Žalobca uviedol, že žalovaný svojím postupom a rozhodnutím porušil ustanovenia článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 3, ods. 7 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku keďže (i) nehodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, ale podľa svojvoľe, (ii) neprihliadol na všetko, čo v konaní vyšlo najavo, (iii) znevýhodnil žalobcu, t.j. daňový subjekt, ktorý spolupracoval len v dôsledku nespôlupráce jeho dodávateľa pri výkone daňovej kontroly, čím mu odoprel právo na spravodlivé rozhodnutie pri správe daní a (iv) skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní nezistil najúplnejšie.

23. K prvému žalobnému bodu (nesprávne právne posúdenie veci) žalobca uviedol, že napadnuté rozhodnutie jednoznačne vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keďže žalovaný v ňom na základe svojej svojvoľe a bez akýchkoľvek dôkazov rozhodol o tom, že: (i) na základe pochybností o údajoch na faktúre od spoločnosti FLER tento dodávateľ nebol skutočným dodávateľom reklamných služieb pre žalobcu (žiadny iný dodávateľ však zo strany žalovaného nebol dokázaný a tento názor bol založený len na skutočnosti, že dotknuté daňové subjekty odlišné od žalobcu nespôlpracovali), (ii) žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 2 písm.

a) v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH z dôvodu, že na faktúre uvedený dodávateľ - spoločnosť FLER nepredložila žiadne dôkazy a (iii) dôkazné bremeno bolo bezdôvodne prenesené zo žalovaného na žalobcu. Z napadnutého rozhodnutia je podľa žalobcu zrejmé, že žalovaný preniesol dôkazné bremeno na neho, pričom žalobca mu predložil všetky potrebné doklady, ním tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal a dokonca aj svedok - konateľ spoločnosti FLER na výsluchu potvrdil spoluprácu so žalobcom ako aj vystavenie dodávateľských faktúr, avšak z dôvodu, že žalovaný mal pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER z dôvodu jeho nespôlpracovania a nepredloženia dôkazov požadovaných žalovaným, preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca mal za to, že bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch tým, že žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa zásadnými námietkami žalobcu, a to bez toho, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov. Žalobca uviedol, že poskytoval súčinnosť, predkladal dôkazy a prispieval k objasneniu skutkového stavu, z čoho musí byť jednoznačne vyvedené, že jeho konanie je zásadne odlišné od konania nekontaktných subjektov a nemôže byť spájaný s podvodom, ktorým mohlo byť poznačené dodanie služby/reklamy na predchádzajúcich stupňoch. Z uvedeného je podľa neho zrejmé, že k vydaniu napadnutého rozhodnutia došlo aj z dôvodu, že daňový subjekt, ktorý je na faktúre uvedený ako deklarovaný dodávateľ svojím konaním znemožnil žalovanému vykonať daňovú kontrolu. Takýto právny záver je ale podľa žalobcu nesprávny a neprijateľný, pričom nemá oporu v žiadnom zákonnom predpise; žalobca predsa podľa neho nemôže byť znevýhodnený pri posudzovaní ním predložených dôkazných prostriedkov len preto, že dodávateľ uvedený na faktúre nespôlpracuje. Poukázal na príklad, akým spôsobom by bol posudzovaný daňový subjekt vtedy, ak by obchodoval s iným podnikateľským subjektom, ktorému by všetky daňové doklady napr. odcudzili a v tejto súvislosti uviedol, že žalovaný neunesol dôkazné bremeno. Okrem toho žalobca uviedol, že ani k dnešnému dňu (dňu podania žaloby) nie je podľa neho možné posúdiť, či a o aký reťazec išlo, či tu bol podvodný úmysel a či o ňom žalobca vedieť mal alebo mohol. Tvrdenia žalovaného podľa neho vykazujú znaky arbitrárnosti, keď bez uvedenia preukázaných skutočností vyvodzuje svoje tvrdenia, ktoré nevychádzajú z vykonaných dôkazov, resp. sú v priamom rozpore s vykonanými dôkazmi. Žalovaný podľa žalobcu nepostupoval v súlade so zákonom, keď za najvýznamnejšiu skutočnosť, ktorá následne podľa jeho názoru spochybnila všetky ostatné dôkazy, považoval práve nesúčinnosť dodávateľa, resp. jeho konateľa. Aj keď sa žalovaný odvolával na to, že nebol povinný zabezpečovať dôkazy na preukázanie toho, či skutočne došlo k podvodnému konaniu, tieto tvrdenia sa v kontexte jeho povinnosti zistiť a objasniť všetky

skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane podľa žalobcu javia ako účelové a arbitrárne. Pokiaľ je žalobcovi na základe údajných podvodných konaní jeho dodávateľa, nepriznané právo na odpočet DPH, musí byť podľa neho takýto postup riadne, presvedčivo zdôvodnený a vykonané dôkazy musia bez pochyby založiť takýto právny záver. V tomto prípade to však bolo podľa žalobcu úplne opačne, keďže žalovaný založil svoj právny záver o nepriznaní práva na odpočet DPH na základe domniek, ktoré neboli zákonným spôsobom preukázané a jeho hlavným účelom bolo preniesť riziko z nevybratia dane na žalobcu, ktorý konal v dobrej viere a nevedel a ani nemohol vedieť o možnom podvode na predchádzajúcich stupňoch. Prenesením zodpovednosti za zaplatenie DPH na žalobcu nezávisle od toho, či sa podieľal, alebo nepodieľal na takomto podvode, sa podľa žalobcu jednoznačne nechráni zosúladený systém DPH pred podvodom a zneužitím, ale naopak, žalovaný takýmto konaním, t. j. prenesením rizika nevybratia dane na iný subjekt v rade, nabáda k tomu, aby osoba povinná platiť daň správcovi dane, túto daň neodviedla. Takéto konanie žalovaného je podľa žalobcu v zásadnom rozpore s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, na ktorú odkazuje v správnej žalobe.

24. Žalobca ešte k prvému žalobnému bodu uviedol, že služba bola žalobcovi riadne dodaná, čo aj riadne preukázal a čo potvrdil aj samotný žalovaný, keď skonštatoval, že reálna existencia reklamno-propagačných služieb nebola spochybnená. Táto skutočnosť podľa žalobcu jednoznačne potvrdzuje, že predloženým dokladom neabsentuje materiálny základ a ak existencia týchto služieb nie je spochybnená, potom služba musela byť dodaná, čím vznikla daňová povinnosť. Následne bola daň voči žalobcovi iným platiteľom uplatnená, a to na základe dodanej služby, ktorej poskytnutie potvrdil vtedajší konateľ spoločnosti FLER. Žalovaný si podľa žalobcu zamieňa vlastníctvo spravodajského portálu netky.sk s držiteľom domény a k objektívnej hodnote dodanej služby odkázal na svoje vyjadrenia v priebehu daňovej kontroly pred správcom dane, ako aj v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Vlastníctvo internetovej stránky, a teda aj portálu netky.sk sa podľa žalobcu nezaznamenáva do žiadnych registrov a nie je možné takéhoto vlastníka z verejne dostupných zdrojov identifikovať. Preto, ak žalovaný tvrdí, že v dôsledku toho, že si žalobca nepreveril, kto je vlastníkom internetovej stránky a na základe toho vyvodil záver, že konal neopatrne, takéto tvrdenie je v rozpore s existujúcim právnym stavom. Poukázal aj na to, že žalovaný si v plnom rozsahu osvojil nesprávny právny záver správcu dane, prevzal do napadnutého rozhodnutia celú jeho argumentáciu bez toho, aby sa akýmkoľvek spôsobom vysporiadal s námietkami a právnym názorom prezentovaným zo strany žalobcu v podanom odvolaní a nevykonal ani žiadny úkon na odstránenie rozporov v skutkovom stave ani na preverenie skutočností uvedených v odvolaní. Ku skutočnosti uvedenej v napadnutom rozhodnutí, podľa ktorej žalobca nepredložil žiadny relevantný dôkaz o výhodnosti cenovej ponuky spoločnosti FLER uviedol, že žalovaný, resp. správca dane si dal vypracovať cenovú ponuku, z ktorej nesprávne vyvodil záver o tom, že cena, za ktorú žalobca obstaral služby bola nevýhodná, resp. vysoká. Žalovaný podľa neho nesprávne vyhodnotil ním obstaraný dôkaz (cenovú ponuku, ktorou žalovaný disponoval pri vydaní napadnutého rozhodnutia), pričom vôbec neprihliadal na skutočnosť, že táto cenová ponuka bola vypracovaná v inom čase a zároveň aj za iných podmienok v porovnaní s cenou, ktorú zaplatil žalobca svojmu dodávateľovi. Mal za to, že žalovaný tento dôkaz nevyhodnotil správne, v dôsledku čoho vydal nezákonné rozhodnutie. Žalobca počas konania podľa neho jednoznačne preukázal, že cena, za ktorú si predmetnú reklamu objednal a ktorá mu aj bola dodaná, bola na trhu bežná a zároveň pre žalobcu výhodná. Žalovaný dospel na základe vykonaného dokazovania podľa žalobcu k nesprávnej objektívnej hodnote dodanej služby, keďže jeho výpočet bol absolútne nepresný, neobjektívny a zavádzajúci a objektívnu hodnotu posúdil na základe návštevnosti stránky z roku 2018, pričom vôbec neuvádza akú návštevnosť mala stránka netky.sk v období poskytovania reklamných a propagačných služieb. Cenová ponuka stránky netky.sk oproti iným stránkam v relevantnom období bola pre žalobcu cenovo výhodná, čo podľa neho preukázal v predmetnom konaní. Žalovaný svoje presvedčenie o nevhodnosti vybranej služby z hľadiska ceny odvíjal v napadnutom rozhodnutí od počtu zobrazení (PV), pričom k tomu žalobca uviedol, že ukazovateľ počtu meraní (PV) je len marketingový trik poskytovateľov týchto služieb a nie je smerodajný, pretože neodráža počet reálnych užívateľov, segmentáciu návštevníkov, cieľovú skupinu návštevníkov, rýchlosť načítavania stránky, podvodné zobrazenie stránky, neodráža bounce rate - mieru okamžitého opustenia stránky, vizuálne prevedenie stránky atď. Dôležitá je podľa neho v tomto smere aj cieľová skupina, ktorú má predmetná reklama osloviť. Na ani jeden z týchto argumentov žalobcu však žalovaný neprihliadol, pričom celé dôkazné bremeno preniesol výlučne na žalobcu. Všetky skutočnosti, ktoré sa týkali zvolenia si reklamy na portáli netky.sk žalobca riadne zdôvodnil a preukázal, avšak žalovaný sa jeho argumentáciou vôbec nezaoberal a ani sa nevyjadril k jeho námietkam vo vzťahu k neobjektívne určenej cene. Aj z tohto dôvodu považoval žalobca napadnuté rozhodnutie za arbitrárne, nezákonné a nedostatočne odôvodnené.

25. K druhému žalobnému bodu žalobca uviedol, že v napadnutom rozhodnutí sa ani na jednom mieste neuvádza, akým spôsobom sa žalovaný vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane ohľadne skutočnosti, že žalobca nevedel a ani nemohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa v rámci umelo vytvorenej obchodnej skupiny. Žalobca mal v podanom odvolaní na viacerých miestach vyvracať skutočnosti zistené správcou dane, ktorý tvrdil, že zistil existenciu podvodne vykonštruovaných hospodárskych operácií a v tejto súvislosti mal poukázať aj na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Súdneho dvora Európskej únie (pričom rozhodnutia uvedené v odvolaní žalobcu sa na daný prípad vzťahovali), avšak žalovaný sa touto argumentáciou podľa neho vôbec nezaoberal a v závere napadnutého rozhodnutia len stroho uviedol, že „ostatné námietky daňového subjektu považuje za právne irelevantné a nezakladajúce dôvod na zrušenie rozhodnutia.“ Podľa žalobcu sa žalovaný vôbec nezaoberal (dokonca tieto dôvody ani len nespomenul v napadnutom rozhodnutí) skutočnosťami uvedenými v bode VI. podaného odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu, ktorými mal žalobca vyvracať zistenie správcu dane, že kontrolovaný subjekt bol súčasťou podvodného reťazca, rovnako ako vyvracal aj to, že v danom čase žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa môže potencionálne jednať o podvod. Uviedol, že takýto postup žalovaného považuje za nesprávny, nezákonný a najmä arbitrárny. Ďalej uviedol, že správca dane ani žalovaný nezistili dostatočne skutkový stav, keďže sa nezaoberali argumentmi žalobcu, ktorý podľa neho uviedol viaceré fakty, ktoré podľa neho jednoznačne vyvracali fakt, že by bol súčasťou údajného podvodného reťazca, resp. že by o jeho existencii mohol vedieť. Tým, že sa žalovaný vôbec nezaoberal skutočnosťami vyvracajúcimi existenciu podvodného konania, odoprel mu (žalobcovi) právo dozvedieť sa, prečo tieto skutočnosti nepovažoval za dostatočné na preukázanie tvrdení žalobcu a rovnako mu odoprel právo na uplatnenie prípadných ďalších námietok, ktoré mohol žalobca uviesť v správnej žalobe. Zároveň je podľa neho z tohto zrejme, že takýmto postupom sa žalovaný vlastne v plnom rozsahu stotožnil s právnym názorom správcu dane, a síce, že k podvodnému konaniu došlo. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Mestského súdu v Prahe, sp. zn. 38Ca/63/99-37 podľa ktorého: „Pokiaľ správca dane pri dokazovaní neobjasní nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie.“

26. Ďalej žalobca k druhému žalobnému bodu uviedol, že napadnuté rozhodnutie považuje za zmätočné z dôvodu, že jeho odôvodnenie je vo viacerých častiach v rozpore s odôvodnením správcu dane, ktorého rozhodnutie potvrdil. Poukázal napríklad na to, žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že žalobcu nesankcionuje za neopatrnosť pri obchodovaní s obchodným reťazcom, avšak správca dane v prvostupňovom rozhodnutí tvrdí, že dospel k záveru, že žalobca o podvodnom konaní mohol vedieť, ak by dodržal zásady opatrného a obozretného obchodného styku. Je podľa neho zrejme, že v napadnutom rozhodnutí a v prvostupňovom rozhodnutí sa uvádzajú dve zásadné a protirečiacie skutočnosti, pričom v napadnutom rozhodnutí sa navyše uvádza, že prvostupňové rozhodnutie je vecne správne. V týchto skutočnostiach žalobca vidí nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného, ktorý podľa neho konštatuje a robí právne závery, ktoré si navzájom odporujú, pričom na nich zakladá rozhodnutie, na základe ktorého bol žalobca ako účastník administratívneho konania ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Za ďalší rozpor považoval žalobca skutočnosť, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí (na strane 12) konštatoval, že žalobca nepreukázal, že by k dodaniu služby došlo, a naopak, správca dane v prvostupňovom rozhodnutí (na strane 17 a 27) konštatoval, že dodanie služby bolo preukázané. Žalovaný podľa žalobcu dospel k odlišnému záveru ako správca dane, a síce, že predmetná reklama nebola vykonaná vôbec, pričom nezohľadnil ani žalobcom predložené dôkazy (CD nosiče, doklady o úhradách, faktúry) ani právne závery správcu dane.

27. Žalobca tiež v žalobe namietal, že žalovaný sa vôbec nezaoberal rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 3 Sžf/1/2011, na ktoré žalobca poukazoval v podanom odvolaní, s odôvodnením, že žalobca neuviedol v ktorých bodoch je možné odôvodnenie uvedeného rozsudku aplikovať na jeho transakcie. Uvedené tvrdenie žalovaného je podľa žalobcu nesprávne a svedčí o nedostatočnom preskúmaní prvostupňového rozhodnutia na podklade podaného odvolania, keďže žalobca mal presne uviesť, v ktorých bodoch sa uvedený rozsudok vzťahuje na jeho prípad (najmä prenesenie dôkazného bremena ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno na žalobcu, existencia materiálneho plnenia, ako aj faktúry s opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa), avšak žalovaný sa podľa neho týmto vôbec nezaoberal.

28. V ďalšej časti správnej žaloby k druhému žalobnému bodu žalobca argumentoval tým, že žalovaný, ako aj správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Žalobca podľa neho riadne preukázal (faktúrami, CD nosičom, dokladmi o úhradách), že objednané reklamno-propagačné služby boli skutočne dodané,

avšak iba z dôvodu, že daňový subjekt FLER nespolupracoval, nepredložil potrebné doklady, žalovaný rozhodol tak, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH. Žalovaný sa podľa neho vôbec nezaoberal skutočnosťou, že žalobca podrobne opísal celý priebeh obchodnej transakcie (vrátane uzavretia zmluvy), predložil listinné dôkazy, doklady o úhradách a CD, ktoré preukazovali, že reklama dodaná bola. Zároveň sa nezaoberal skutočnosťou, že konateľ dodávateľa dodanie reklamy takisto potvrdil, rovnako ako potvrdil spoluprácu v rámci tejto obchodnej transakcie medzi žalobcom a ním ako dodávateľom. V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že nejde o situáciu, kde by žalobca disponoval iba faktúrou s jednoduchým a všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné, ale naopak, žalobca na úplné vylúčenie akýchkoľvek pochybností predložil aj faktúry, CD nosič a doklady o úhradách a v tejto súvislosti mal za to, že žalovaný bol povinný prevedenými dôkazmi preukázať existenciu skutočností vyvracajúcich vierohodnosť, správnosť a úplnosť dokladov, ktorými preukazuje žalobca svoju daňovú povinnosť. Na podporu svojej argumentácie poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), podľa ktorého „Nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“

29. Žalobca tiež namietal, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil ako vecne správne prvostupňové rozhodnutie, v ktorom sa uvádza, že žalobca pri uzatváraní obchodných transakcií konal neobozretne, neopatrne a neeliminoval všetky obchodné riziká, pravdepodobne si obchodného partnera dostatočne nepreveril z verejne dostupných listín, zdrojov a z registra účtovných závierok a k tomuto záveru žalovaného uviedol, že si dodávateľa z verejne dostupných zdrojov (obchodný register, registrácia platiteľa DPH) preveril, nastavil si štandardný spôsob úhrady faktúr formou bezhotovostného prevodu, navyše poskytnutie reklamy bolo zdokumentované na CD, čo uviedol a preukázal aj v priebehu daňovej kontroly. Žalobcom zvolený dodávateľ sa podľa neho nenachádzal na portáli daňových dlžníkov ani na zozname subjektov, u ktorých vznikli dôvody na zrušenie registrácie DPH a v týchto zdrojoch sa v tom čase nenachádzali žiadne negatívne informácie o žalobcovom novom dodávateľovi. K registru účtovných závierok žalobca uviedol, že z tam dostupných údajov nie je možné získať informácie o podvodnom konaní príslušnej účtovnej jednotky; dajú sa tam čerpať len informácie slúžiace ako jeden z mnohých podkladov pre posúdenie finančného zdravia konkrétnej firmy a obchodná prax z tohto dôvodu nijako neukladá firmám preverovať si finančné zdravie svojich obchodných partnerov, nehľadiac na to, že k tomu by potrebovali množstvo ďalších, verejne nedostupných informácií a museli by mať k dispozícii odborne zdatných, vysoko kvalifikovaných špecialistov. Žalobca tiež poukázal na to, že išlo o relatívne novovzniknutú firmu a účtovné výkazy nepoukazovali na nič neobvyklé. Postup žalovaného sa podľa neho prieči slobode podnikania. Firma FLER podľa žalobcu vykázala výnosy cca 1,6 mil. eur a v poznámkach uvádza aj jedného zamestnanca. Spoločnosť FLER sa podľa žalobcu v kontrolovanom období nenachádzala v zozname spoločností, u ktorých vznikli dôvody na zrušenie registrácie DPH, zo zoznamu platiteľov bola neočakávane vymazaná až dňa 17.10.2015, teda v období, kedy žalobca s touto spoločnosťou už neobchodoval. Žalobca k tomuto, podľa neho nesprávnemu právnomu názoru žalovaného uviedol, že Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (poukázal pritom na rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, a z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50). Na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében a Dávid v bodoch 61 až 65 žalobca poukázal aj v súvislosti so záverom žalovaného, že žalobca si nepreveril dodávateľa osobne návštevou v jeho sídle, nepreveril si jeho sídlo, ani skutočnosť, či je dodávateľ objednanú službu schopný dodať („Daňová správa nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať jednak, aby preveril, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňala podmienky platiteľa dane, disponovala daným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentmi.“). Ďalej poukázal na závery obsiahnuté v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik, na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14), rozhodnutie C-329/18 Valsts ienemumu dienests proti SIA Altic, z ktorých podľa neho vyplýva, že správca dane nemôže preniesť dôkazné bremeno na žalobcu, vyžadovať od neho overovania, na ktoré nie je povinný, a vyžadovať prijatie opatrení na zabezpečenie toho, aby plnenia neboli súčasťou údajného

podvodu spáchaného iným subjektom. Žalobca tiež uviedol, že napadnuté rozhodnutie považuje za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov ňom uvedených, keďže žalovaný sa nevysporiadal s jeho rozsiahlou argumentáciou založenou práve na uvedených rozhodnutiach.

30. K tretiemu žalobnému dôvodu žalobca uviedol, že sa nestotožňuje s názorom žalovaného, že výpoveď svedka F. Q. nepreukázala skutočné dodanie služby, pričom poukázal na opačný záver správca dane. Považuje za absolútne neprijateľné, že je na ťarchu žalobcu, že iný od neho odlišný subjekt si nesplní svoju povinnosť predložiť dôkazy, keďže on ako daňový subjekt nedisponuje v daňovom ani súdnom konaní donucovacími právomocami, nemá akým spôsobom zákonne donútiť iný daňový subjekt, aby spolupracoval s príslušným správcou dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 4 SŽ 65, 66/01, podľa ktorého „Predpokladom na zistenie, ktoré má byť podkladom na rozhodnutie daňového orgánu je, že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť navrhnúť, vykonať dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromnoprávnej osoby nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale a to predovšetkým, porušením práv daňového subjektu, ktoré mu vyslovene zákon priznáva.“ Podľa žalobcu nemožno hovoriť o zachovaní rovnakých práv a povinností žalobcu a dodávateľa (spoločnosti FLER), ak nesplnenie povinností jedného subjektu je na ťarchu druhého subjektu a poukázal na to, že v žiadnom prípade nemohol pri nadväzovaní obchodnej spolupráce so spoločnosťou FLER vedieť, že tento obchodný partner nebude pri výkone prípadnej daňovej kontroly poskytovať požadovanú súčinnosť, resp. že nebude vôbec spolupracovať.

31. Žalobca opätovne namietal, že žalovaný postupoval nezákonne, keď preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, pričom nevykonal žiadne dôkazy na preukázanie skutočnosti, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávaného obchodného reťazca. Je podľa neho zrejmé, že ak žalobca v rámci daňovej kontroly predložil dôkazy (faktúry, CD nosiče, doklady o úhradách; vysvetlil, prečo si vybral konkrétneho dodávateľa, čo si o ňom zistil a prečo si nezistil tie skutočnosti, ktoré požadoval žalovaný), nemôže žalovaný svojvoľne bez akýchkoľvek iných dôkazných prostriedkov prijať záver, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonávaného obchodného reťazca. Podľa názoru žalobcu musia byť rozhodnutia vydané v daňovom konaní v súlade so zákonom, musia vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a v žiadnom prípade nemôže ich vydanie byť založené na neexistencii dôkazov, ktoré mala poskytnúť iná osoba ako žalobca. Je podľa neho nesprávne, arbitrárne a v konečnom dôsledku aj nezákonné, aby žalobca ako daňový subjekt suploval zákonnú povinnosť žalovaného len z dôvodu, že tomuto sa nepodarilo zistiť všetky skutočnosti na správne rozhodnutie.

IV. Zhrnutie vyjadrenia žalovaného

32. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 09.06.2020 k žalobe uviedol, že trvá na výroku v žalobou napadnutom a vyššie uvedenom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Zistenia správcu dane ako aj závery z týchto zistení vyplývajúce sú podľa žalovaného vyčerpávajúcym spôsobom uvedené v prvostupňovom rozhodnutí ako aj v napadnutom rozhodnutí. Podľa žalovaného sú námietky uvedené v podanej žalobe identické s námietkami uvedenými v odvolaní, a preto sa plne stotožňuje so stanoviskom, ktoré zaujal k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Aj z tohto dôvodu nebude súd uvádzať celé vyjadrenie žalovaného, keďže podstatná časť jeho argumentácie je už uvedená v II. časti odôvodnenia tohto rozhodnutia (zhrnutie napadnutého rozhodnutia).

33. Žalovaný vo vzťahu k žalobným námietkam trval naďalej na tom, že v konaní správca dane získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že konaním žalobcu došlo k porušeniu zákonných ustanovení Zákona o DPH (žalobca si mal neoprávnene odpočítať daň z faktúr od spoločností FLER, porušil § 49, § 51, § 19 ods. 2 Zákona o DPH) a že v danom prípade bol skutkový stav dostatočne zistený; nepovažoval za opodstatnené tvrdenie žalobcu, že žalovaný svojím postupom nerešpektoval práva žalobcu a nevysporiadal sa s jeho námietkami.

V. Replika žalobcu

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

35. Žalobca ďalej uviedol, že pokiaľ žalovaný odkazuje na iné daňové konania (podľa ktorých je napr. F. X. tzv. biely koň), považuje tieto tvrdenia za nedostačujúce a nepreukázané, keďže žalobca nie je účastníkom iných daňových konaní, ako tých, ktoré sú vedené na podklade faktúr od spoločnosti FLER a

to, aké skutočnosti správca dane zistil v iných daňových konaniach je z jeho postavenia ako konkrétneho daňového subjektu irelevantné, keďže tieto iné daňové konania nemohol nijakým spôsobom ovplyvniť.

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

37. V ďalšej časti vyjadrenia žalobcu v podstate zopakoval argumentáciu zo správnej žaloby.

VI. Ďalší priebeh súdneho konania

38. Po replike žalobcu, ktorá bola žalovanému súdom doručená, sa tento k nej už písomne nevyjadril.

39. Následne súd vo veci nariadil pojednávanie na deň 09.09.2021. Na pojednávanie sa nedostavil žalovaný, pričom doručenie predvolania mal riadne a včas vykázané; svoju neprítomnosť ospravedlnil a písomným podaním zo dňa 06.09.2021 oznámil, že súhlasí s tým, aby sa pojednávalo v jeho neprítomnosti. Súd preto pojednával v zmysle § 114 SSP v neprítomnosti žalovaného. Na pojednávanie sa dostavil právny zástupca žalobcu, ktorý uviedol, že sa pridrižiava písomne podanej žaloby a vyjadrenia zo dňa 22.09.2020. Poukázal na to, že v konaní vedenom na tunajšom súde pod sp. zn. 11S/49/2020 konajúci súd požiadal žalovaného o doplnenie administratívneho spisu predovšetkým v kontexte daňových priznaní žalobcu a všetkých spoločností z reťazca zainteresovaných na preverovanom obchode, vrátane kontrolných výkazov, úradných záznamov a pod., čo sú informácie, ktoré žalobca v priebehu správneho konania nemal a vyplýva z nich to, že tržby spoločnosti FLER, ktoré inkasovala od žalobcu, predstavovali celkovo iba necelých 5 % z jej celkových tržieb; žalobca mal mať v uvedenom období mesačné tržby ako dopravná spoločnosť presahujúce 1 milión eur. Ďalej poukázal na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo C 610/2019, z ktorého podľa neho jednoznačne vyplýva, že otázka deklarovateľného dodávateľa je už judikačne vyriešená, a teda pochybnosti o dodávateľovi alebo subdodávateľovi a ich kapacita odôvodňujú zamietnutie práva na odpočet dane len pod podmienkou podvodného konania. V žiadnom prípade v administratívnom spise ani v rámci dokazovania nebola podľa neho takáto vec preukázaná. Poukázal v tejto súvislosti aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní sp. zn. 10Sžfk/5/2018.

VII. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

40. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 SSP) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 27.02.2020 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu.

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

42. Podľa § 1 ods. 2 Daňového poriadku, podľa tohto zákona sa postupuje, ak osobitné predpisy¹⁾ neustanovujú inak.

43. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

45. 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.

46. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

47. Podľa § 3 ods. 7 Daňového poriadku, daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.
48. Podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku, právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.
49. Podľa § 3 ods. 10 Daňového poriadku, ustanovenia odsekov 1 až 9 sa primerane vzťahujú aj na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) a Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“), ak postupujú podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.1)
50. Podľa § 4 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku, osobami zúčastnenými na správe daní sú: iná osoba ako daňový subjekt, ktorá má práva a povinnosti pri správe daní alebo ktorej práva a povinnosti sú správou daní dotknuté.
51. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,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.
52. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.
53. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
54. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
55. Podľa § 26 ods. 7 Daňového poriadku, každý, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, je povinný na výzvu správcu dane písomnosti, listiny a iné veci vydať alebo zapožičať.
56. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis1) neustanovuje inak.
57. 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.
58. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.
59. 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.
60. Podľa § 49 ods. 2 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
- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
 - b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
 - c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
 - d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.
61. Podľa § 51 ods. 1 Zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak
- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
 - b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
 - c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
 - d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

62. Podľa Článku 14 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších zmien (ďalej len „Smernica“), „dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

63. Podľa Článku 168 písm. a) Smernice, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.

64. Podľa Článku 178 písm. a) Smernice, zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane: pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240.

65. Podľa Článku 220 ods. 1 Smernice, každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch: pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe.

66. Podľa Článku 273 Smernice, členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

67. Úlohou správneho súdu v predmetnej veci bolo posúdiť, či žalovaný ako odvolací správny orgán postupoval v súlade so zákonom, keď rozhodnutím zo dňa 27.02.2020 nevyhovel odvolaniu žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, t. j. Daňového úradu Nitra zo dňa 17.09.2019 ako vecne správne.

68. Podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,

b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený,

c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,

d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,

e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,

f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,

g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

69. Podľa § 191 ods. 3 SSP, ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne

a) zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo,

b) zrušiť aj skôr vydané rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak postupoval podľa § 27 ods. 1.

70. Podľa § 191 ods. 4 SSP, ak správny súd zrušuje rozhodnutie alebo opatrenie, podľa okolností môže aj bez návrhu súčasne vysloviť, že vec sa vracia na ďalšie konanie žalovanému, prípadne orgánu verejnej správy podľa odseku 3. Ak správny súd zruší rozhodnutie alebo opatrenie, lehota na vydanie rozhodnutia alebo opatrenia v ďalšom konaní začne orgánu verejnej správy plynúť až po doručení všetkých administratívnych spisov pripojených k prejednávanej veci.

71. Podľa § 191 ods. 6 SSP, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

72. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 27.02.2020, prvostupňového rozhodnutia správcu dane zo dňa 17.09.2019 ako aj konania, ktoré im predchádzalo, správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto napadnuté rozhodnutie podľa § 191 ods. 1 písm. c) a písm. d) zrušil. Zároveň zrušil aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane s poukazom na § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vec vrátil správcovi dane (Daňovému úradu Nitra) na ďalšie konanie.

73. Ako vyplýva z II. časti odôvodnenia tohto rozsudku, napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo založené na závere, že žalobca ako daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho

konania nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Tento záver vychádzal najmä z toho, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadne skutočnosti, že dodanú službu skutočne poskytla spoločnosť FLER, ktorá bola uvedená na faktúre ako dodávateľ ako aj zo skutočnosti, že konanie žalobcu nebolo zlučiteľné so zásadami opatrného a obozretného obchodného styku. Ako je podrobnejšie uvedené vyššie v odôvodnení tohto rozhodnutia, tento záver (jednak správcu dane, ktorý prevzal do napadnutého rozhodnutia aj žalovaný) vychádzal z dokazovania, ktoré je podrobne opísané v II. časti a čiastočne aj v III. časti a následných vyjadreniach strán konania. Zároveň žalovaný ako aj správca dane vychádzali vo svojich rozhodnutiach zo skutočnosti, že v preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu, ktoré spočívalo v nároku na odpočítanie dane, ktorá nebola na začiatku podvodného obchodného reťazca odvedená a následne bola postupne v obchodnom reťazci, v ktorom vzájomné transakcie nezodpovedajú bežným obchodným transakciám, len formálne vykazovaná (tento podvodný reťazec mal byť zistený na strane spoločnosti FLER a ďalších spoločností, ktoré sa na podvodnej schéme zúčastnili) ako aj zo skutočnosti, že žalobca o podvodnom konaní vykonávaného obchodného reťazca mohol a mal vedieť.

74. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) vo veci C-610/9 (Vikingo Fővállalkozó Kft. c/a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága zo dňa 03.09.2020 zodpovedal otázku, ktorá je tradičným sporom medzi daňovými subjektmi a daňovými orgánmi, a to otázku preukazovania faktického dodávateľa plnení, z ktorých si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet dane. Maďarský súd sa svojou prvou až štvrtou otázkou v podstate pýtal (správny súd cituje z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ), či sa má smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila tieto faktúry, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Súdny dvor EÚ dal na tieto otázky nasledovné odpovede:

a) Právo odpočítať DPH je však podmienené splnením tak vecných, ako aj formálnych požiadaviek alebo podmienok. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na priznanie uvedeného práva je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle uvedenej smernice, a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám alebo podmienkam formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí byť držiteľom faktúry vypracovanej v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, body 30 až 32 a citovaná judikatúra). Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky sponchyňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 49 a 50 a citovaná judikatúra).

b) Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 49, a z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 31).

c) Podľa judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že pojem „dodanie tovaru“ uvedený v článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi uvádzanými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou oprávňujúce druhú

stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku. Súdny dvor tiež rozhodol, že tento pojem má objektívnu povahu a uplatňuje sa bez ohľadu na účel a výsledky dotknutých transakcií. Z toho vyplýva, že aj keď tovar, o ktorý ide vo veci samej, nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, a nebola určená totožnosť osoby, od ktorej bol tento tovar skutočne nadobudnutý, predmetné transakcie sú dodaním tovaru v zmysle vyššie uvedeného článku, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých je uvedený pojem založený, a ak nejde o podvod vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, body 20 až 22, ako aj analogicky rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, body 22 a 23).

d) Treba však pripomenúť, že noriem práva Únie sa nemožno dovolávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a že predchádzanie daňovým únikom, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je cieľom, ktorý smernica 2006/112 výslovne uznáva a podporuje. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovanú judikatúru). Je to tak v prípade, ak podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na transakcii, ktorá bola súčasťou podvodu v súvislosti s DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46, ako aj zo 6. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35). Naopak, potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, nie je v súlade s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112. Zavedením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri najmä rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, body 52 a 55; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 47 a 48, ako aj zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42). Ak podvod vo vzťahu k DPH nespáchala samotná zdaniteľná osoba, právo na odpočítanie dane je možné jej zamietnuť len vtedy, ak sa na základe objektívnych okolností preukáže, že vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zakladajúcimi právo na odpočítanie dane zúčastní transakcie, ktorá bola súčasťou tohto podvodu, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt na vstupe alebo na výstupe v tomto dodávateľskom reťazci (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovanú judikatúru).

e) Pokiaľ ide v tomto zmysle o mieru zodpovednosti požadovanej od zdaniteľnej osoby, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie dane, Súdny dvor už viackrát rozhodol, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 54 a 59, ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52).

f) Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa tak uistil o jeho spoľahlivosti (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60). Správny orgán však nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51). Súdny dvor už konkrétne rozhodol, že daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a

C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61). Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora okrem toho platí, že keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou daňových úradov z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že nastali objektívne skutočnosti, na základe ktorých je možné domnievať sa, že sa zdaniteľná osoba dopustila podvodu alebo že vedela alebo mala vedieť, že konanie, na ktoré odkazuje na podporu svojho práva na odpočítanie, je súčasťou takéhoto podvodu. Vnútroštátnym súdom následne prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 36 a citovanú judikatúru).

g) V prvom rade treba poznamenať, ako bolo pripomenuté v bodoch 41 a 42 tohto uznesenia, že právo na odpočítanie DPH sa uplatňuje bez ohľadu na účel a výsledok predmetnej ekonomickej činnosti a otázka, či DPH splatná za predchádzajúce transakcie týkajúce sa dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na toto právo. Podľa judikatúry Súdneho dvora sú zdaniteľné osoby oprávnené zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia svojich daňových nákladov (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42 a citovaná judikatúra). Zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36, ako aj citovanú judikatúru). Z toho vyplýva, ako uvádza vnútroštátny súd, ak sa preukáže, že vo veci samej došlo k dodaniu tovaru, nemožno považovať skutočnosť, že sa reťazec transakcií vedúcich k týmto dodaniam z ekonomického hľadiska nejaví ako racionálny alebo primerane odôvodnený, alebo skutočnosť, že si niektorý z účastníkov tohto reťazca nespĺnil svoje daňové povinnosti, za také, že sú samy osebe daňovým podvodom. V druhom rade režim dokazovania, akým je režim opísaný v bode 61 tohto uznesenia, na základe ktorého je zdaniteľnej osobe zamietnuté právo na odpočítanie najmä vtedy, ak neuvedie skutočnosti preukazujúce všetky transakcie uskutočnené všetkými účastníkmi tohto reťazca, ako aj ekonomickú činnosť týchto účastníkov, tým, že sa jej prípadne prisudzuje, že tieto skutočnosti nie je možné overiť, je v rozpore s judikatúrou spomenutou v bodoch 50 až 58 tohto uznesenia, z ktorej vyplýva, že daňový orgán má z právneho hľadiska v každom konkrétnom prípade na základe objektívnych okolností dostatočne preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila daňového podvodu alebo že vedela alebo mala vedieť, že predmetná transakcia je súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo iný subjekt zapojený do dodávateľského reťazca tovarov alebo služieb.

h) Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú a štvrtú otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

75. Keďže skutkový stav, respektíve dôvody, pre ktoré nebol žalobcovi priznaný nárok na odpočítanie DPH v prejednávanej veci je obdobný ako vo veci C-610/9, správny súd pri rozhodovaní aplikoval závery Súdneho dvora EÚ a keďže sa s nimi v plnom rozsahu stotožňuje, v celom rozsahu na tieto poukazuje, a to najmä na zvyraznené časti citovaného odôvodnenia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ. Pri rozhodovaní sa správny súd teda zamerlal na zodpovedanie otázky, či žalovaný (ako aj správca dane) preukázali dostatočným spôsobom, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode alebo o ňom vedel, prípadne mal vedieť.

76. Správny súd má za to, že tak správca dane ako aj žalovaný nepreukázali v administratívnom konaní, že žalobca sa jednak zúčastnil na daňovom podvode, ale nepreukázali ani, že žalobca o tomto podvode

(prípadne podvodnej schéme) vedel, respektíve mal vedieť. Závery správca dane a žalovaného, ktorými mal byť preukázaný opak, t. j. že „žalobca neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu“, podľa názoru správneho súdu v konkrétnom prípade neobstoja. Naopak, z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobca postupoval úplne štandardne pri realizácii obchodu, ktorý nebol jeho hlavným predmetom činnosti. Je potrebné si uvedomiť, že predmetom podnikania žalobcu, ako to konštatoval aj žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, je cestná nákladná doprava, výroba, oprava, údržba, renovácia dopravných vozidiel a náhradných dielov, a pod. a nie, reklamné služby. Obchod, ktorý bol predmetom kontroly spočíval v reklamných službách; reklamnom banneri na internetových stránkach portálu www.netky.sk. Pokiaľ teda z výpovedí predsedu predstavenstva žalobcu (G. U.) vyplynulo, že na základe odporúčania sa stretol so zástupcami dvoch spoločností (ktoré sa mu prezentovali ako zástupcovia portálov www.topky.sk a www.netky.sk), ktorých predmetom činnosti bola internetová reklama a on si po vyhodnotení cenových ponúk vybral spoločnosť FLER, za ktorú vystupoval, v tom čase jej konateľ p. Q., správne mu sa takýto postup javí ako štandardný. Závery žalovaného, ktoré mali preukazovať, že žalobca mal o podvode vedieť sú založené na tom, že (i) žalobca si nepreveril sídlo spoločnosti FLER, (ii) žalobca si nepreveril základné údaje o činnosti spoločnosti FLER, (iii), žalobca si nepreveril spoločnosť FLER na webových stránkach zverejňujúcich sledovanosť spravodajských portálov, (iv) výpoveď P. D., (v) nepredložené cenové ponuky.

77. Ad (i) Záver žalovaného, že si žalobca nepreveril osobne sídlo spoločnosti FLER (t.j., že ho osobne nenavštívil) považuje správny súd v súčasnej dobe za absurdný, keďže množstvo zdaniteľných obchodov už prebieha výlučne v elektronickom priestore a zvlášť pri poskytovaní služieb nehmotného charakteru je požiadavka na reálne sídlo spoločnosti neopodstatnená. Ak by sme pripustili argumentáciu žalovaného, každý daňový subjekt by pred realizáciou obchodu mal v rámci obozretnosti navštíviť sídlo daňového subjektu, s ktorým tento obchod uzatvára; takúto argumentáciu považuje správny súd za neopodstatnenú a v kontexte záverov Súdneho dvora EÚ má za to, že nepreukazuje vedomosť žalobcu o daňovom podvode na strane daňového subjektu FLER.

78. Ad (ii) Podľa žalovaného (a správca dane) si žalobca nepreveril základné údaje o činnosti spoločnosti FLER, keďže nemal nahliadnuť do registra účtovných závierok. Aj túto požiadavku považuje správny súd v kontexte vykonaného dokazovania za neopodstatnenú. Je zrejmé, že žalovaný ani správca dane nevyhodnocovali dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, ale izolovane. Ak by postupovali pri hodnotení dôkazov správne, museli by prihliadnuť, ako na to už správny súd poukázal, na skutočnosť, že hlavný charakter predmetu činnosti žalobcu je úplne odlišný od sporného daňového obchodu. Je preto logické, že miera obozretnosti daňového subjektu, ale aj jeho povinnosti vo vzťahu k tejto obozretnosti budú odlišné v prípade obchodného partnera, vo vzťahu ku ktorému vykonáva hlavnú obchodnú činnosť ako k obchodnému partnerovi v prípade príležitostnej činnosti, ktorá hlavnou nie je. Pokiaľ teda štatutár žalobcu uviedol, že dodávateľ si preveril v registri daňových dlžníkov ako aj v registri, z ktorého vyplynulo, že spoločnosť FLER nie je subjektom, u ktorého je dôvod na zrušenie registrácie pre DPH, správny súd považuje jeho konanie vo vzťahu k obozretnosti za dostatočné.

79. Ad (iii) Pokiaľ žalovaný argumentoval, že žalobca si nepreveril spoločnosť FLER na webových stránkach zverejňujúcich sledovanosť spravodajských portálov, správny súd nepovažuje túto argumentáciu za takú, ktorá by preukazovala nízku obozretnosť žalobcu. Opätovne v tejto súvislosti správny súd poukazuje na charakter hlavnej činnosti žalobcu a v tejto súvislosti je toho názoru, že žalobca ani nemusel vedieť, že nejaké webové stránky zamerané na zverejňovanie sledovanosti internetových spravodajských portálov existujú. Ak by si aj túto webovú stránku pozrel, z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, čo z nej mal o spoločnosti FLER zistiť pokiaľ ide o jeho účasť na daňovom podvode. Správca dane v tejto súvislosti skonštatoval, že spoločnosť FLER podľa jeho zistení nemala webovú stránku. Hoci táto skutočnosť nevyplýva z administratívneho spisu, správne mu sa nie je zrejmé, aký súvis by mala existencia webovej stránky spoločnosti FLER so sledovanosťou portálu www.netky.sk. Preto ani tento argument žalovaného neobstoja. Rovnaké platí o požiadavke žalovaného, aby si žalobca preveroval dodávateľa na stránke www.sk-nic.sk, či bol majiteľom portálu [netky.sk](http://www.netky.sk). Žalobca o existencii takejto stránky vzhľadom na jeho činnosť ani nemusel vedieť a ak by aj o jej existencii vedel, na stránke by nezistil majiteľa, ale iba držiteľa domény, a preto argumentácia žalovaného o nedostatočnom preverení dodávateľa ani pri tomto argumente neobstoja. Navyše, sám žalovaný v rozhodnutí konštatuje, že držiteľom domény bol od 19.06.2014 p. P. Q., príbuzný konateľ spoločnosti FLER p. F. Q.. Ak by si teda žalobca preveroval spoločnosť FLER na stránke www.sk-nic.sk a zistil by, že držiteľom domény je P. Q., pričom reklamné služby mu ponúkal p. F. Q. vystupujúci ako osoba oprávnená poskytovať služby na portáli www.netky.sk, bolo by úplne logické, ak by takéto konanie nevzbudilo u žalobcu žiadne pochybnosti o realizovanom obchode; zvlášť ak mu boli služby skutočne poskytnuté.

80. Ad (iv) Žalovaný mal z výpovede P. D. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 28.06.2018) nadobudnúť pochybnosti o tom, či údaje na faktúre od spoločnosti FLER odrážajú skutočnosť a či dodávateľ na nich uvedený je reálnym priamym dodávateľom plnenia pre žalobcu. Správne mu súdu nie je zrejmé, ako dospel žalovaný a správca dane k takémuto záveru práve z výpovede P. D., keďže ten ako obchodný riaditeľ úplne logicky opísal celkový priebeh spolupráce so spoločnosťou FLER, ktorá mala poskytnúť reklamné služby formou banneru na internetovej stránke www.netky.sk (opísal ako prebehlo natočenie videa; identifikoval motorové vozidlá s logom netky, služba bola riadne poskytnutá, a pod.) a z jeho výpovede nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by odôvodňovala záver o pochybnosti, že reklama na internetovej stránke www.netky.sk bola poskytnutá niekým iným ako spoločnosťou FLER. Naopak, z jeho výpovede vyplýva, že nemal žiadnu pochybnosť o tom, že ide o zástupcov spoločnosti prevádzkujúcou túto internetovú stránku. Argumentáciu žalovaného preto správny súd nepovažuje za takú, ktorá by odôvodňovala záver o vedomosti žalobcu o účasti na daňovom podvode.

81. Ad (v) Podľa žalovaného žalobca nepredložil žiadny dôkaz o výhodnosti cenovej ponuky od spoločnosti FLER oproti spoločnosti Zoznam Sk s.r.o., čo založil aj na argumente, že spoločnosť Zoznam Sk s.r.o. ako prevádzkovateľ portálu www.topky.sk neposkytovala taký typ banneru, aký bol predmetom dodania od spoločnosti FLER. K uvedenému správny súd konštatuje, že žalobca síce dôkazy o výhodnosti cenovej ponuky nepredložil, avšak v kontexte jeho výpovede, v ktorej vysvetlil, za akých okolností a prečo si vybral propagáciu na internetovej stránke www.netky.sk, pri ktorej ako prevádzkovateľ (resp. osoba, ktorá je schopná zabezpečiť propagáciu na tejto stránke) bola spoločnosť FLER, je vysvetlenie žalobcu dôveryhodné, ktoré nevzbudzuje pochybnosť žalobcu o dobrej viere pri výbere obchodného partnera.

82. Na základe uvedeného má správny súd za to, že žalovaný nepreukázal nielen účasť žalobcu na daňovom podvode, ale z jeho argumentácie v napadnutom rozhodnutí nevyplývajú ani také skutočnosti, ktoré by odôvodňovali záver o tom, že žalobca mohol a mal vedieť o účasti na daňovom podvode. S poukazom na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/9 tak správny súd konštatuje, že záver žalovaného ako aj správca dane o tom, že zo strany žalobcu neboli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH nie je správny. V ďalšom konaní správny orgán opätovne posúdi splnenie podmienok žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty, pričom pri hodnotení dôkazov bude postupovať v súlade so závermi judikovanými v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/9 a zásadami dokazovania v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

83. 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.

84. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobe vyhovel) priznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP.

85. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poučenie:

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

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

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

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

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

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