

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-31S/124/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200399
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200399.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a členov senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu (sudca spravodajca) a JUDr. Andrey Soukupovej, v právnej veci žalobcu: PERSONICA Pacific LLC, so sídlom 1309 Coffeen Avenue STE 3936, Sheridan, Wyoming 82801, Spojené štáty americké (USA), identifikačné číslo (ID Number): 2021-001044289, právne zastúpený: Advokátska kancelária AŠTARY, s. r. o., so sídlom Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, 97401 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100905974/2022 zo dňa 14.04.2022, č. 100906639/2022 zo dňa 14.04.2022, č. 100904760/2022 zo dňa 14.04.2022, č. 100905544/2022 zo dňa 14.04.2022, takto

rozhodol:

- I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905974/2022 zo dňa 14. apríla 2022 z a m i e t a.
- II. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100906639/2022 zo dňa 14. apríla 2022 z a m i e t a.
- III. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100904760/2022 zo dňa 14. apríla 2022 z a m i e t a.
- IV. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905544/2022 zo dňa 14. apríla 2022 z a m i e t a.
- V. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

file_0.jpg

file_1.wmf

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Lipovský Mikuláš (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u právneho predchodcu žalobcu – PERSONICA, s.r.o., so sídlom Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 48 225 223 (PERSONICA v. o. s., so sídlom Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 48 225 223 od 30.04.2022 do 04.05.2022; v zmysle § 88a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník a k výmazu spoločnosti PERSONICA v. o. s. z Obchodného registra SR došlo dňa 05.05.2022 po prevzatí imania zrušenej spoločnosti PERSONICA v. o. s. spoločníkom PERSONICA Pacific LLC, 1309 Coffeen Avenue

STE 3936, Sheridan, Wyoming 828 01, Spojené štáty americké) (ďalej aj ako „žalobca“ „daňový subjekt“) daňovú kontrolu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2016, február 2016, marec 2016, apríl 2016, máj 2016, jún 2016, august 2016, september 2016, október 2016, november 2016 a december 2016. Daňová kontrola bola začatá na základe Oznámenia č. 100724495/2018 zo dňa 12.04.2018, a to dňa 16.05.2018. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 100857527/2019 zo dňa 11.04.2019 (ďalej aj ako „protokol“), ktorý bol žalobcovi, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 30.04.2019. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril a pripomienky k protokolu boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 27.06.2019, o čom bola spísaná Zápisnica č. 101566292/2019.

2. V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., so sídlom Tallerova 4, 811 02 Bratislava, IČO: 44 912 757 (ďalej aj ako „M-TRADE SK, s. r. o.“ alebo „deklarovaný dodávateľ“) (predmetom zdaniteľných obchodov bolo deklarované dodanie služieb – sprostredkovanie klientov, sprostredkovanie databázy potencionálnych uchádzačov o zamestnanie). Správca dane zistil na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, že žalobca si uplatnil odpočet DPH za dodanie služieb v reťazci spoločností M-TRADE SK, s. r. o. – žalobca – OKM Stav, s.r.o., KIA, TRIM LEADER, a.s., Hyundai dymos (Hyundai Transys slovakia s.r.o.).

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101613895/2019 zo dňa 03.07.2019, rozhodnutie č. 101614682/2019 zo dňa 03.07.2019, rozhodnutie č. 101615528/2019 zo dňa 03.07.2019 a rozhodnutie č. 101620231/2019 zo dňa 03.07.2019, ktorými vyrubil daňovému subjektu rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016, február 2016, marec 2016 a august 2016. Na základe odvolaní žalobcu žalovaný zrušil uvedené rozhodnutia správcu dane rozhodnutím č. 100184177/2020 zo dňa 16.01.2020, rozhodnutím č. 100184258/2020 zo dňa 16.01.2020, rozhodnutím č. 100183862/2020 zo dňa 16.01.2020 a rozhodnutím č. 100185033/2020 zo dňa 16.01.2020 a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Po vrátení vecí žalovaným, správca dane opätovne vo veci rozhodol a vyrubil daňovému subjektu rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2016, február 2016, marec 2016 a august 2016, a to rozhodnutím č. 101474866/2020 zo dňa 23.09.2020, rozhodnutím č. 101475076/2020 zo dňa 23.09.2020, rozhodnutím č. 101475201/2020 zo dňa 23.09.2020 a rozhodnutím č. 101476076/2020 zo dňa 23.09.2020. Na základe odvolaní žalobcu žalovaný tieto rozhodnutia správcu dane zrušil a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a to rozhodnutiami č. 100167399/2021 zo dňa 01.02.2021, č. 100168836/2021 zo dňa 01.02.2021, č. 100166995/2021 zo dňa 01.02.2021 a č. 100166799/2021 zo dňa 01.02.2021.

Prvostupňové rozhodnutia

5. V poradí tretími rozhodnutiami správca dane určil žalobcovi, resp. jeho právnenému predchodcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“):

- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2016 v sume 4 000 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 101888026/2021 zo dňa 07.10.2021,
- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2016 v sume 4 000 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 101888517/2021 zo dňa 07.10.2021,
- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2016 v sume 7 600 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 101889102/2021 zo dňa 07.10.2021,
- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016 v sume 11 800 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 101891101/2021 zo dňa 07.10.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutia“).

6. Správca dane prvostupňovými rozhodnutiami predpísal žalobcovi za zdaňovacie obdobia január 2016, február 2016, marec 2016 a august 2016 rozdiely na dani z pridanej hodnoty z faktúr od deklarovaného dodávateľa M-TRADE SK s. r. o., a to:

- faktúra č. 2001201601, dátum dodania 20.01.2016 za sprostredkovanie klienta Hyundai dymos v sume 20 000 eur, 20 % DPH 4 000 eur, celková suma faktúry spolu 24 000 eur,

- faktúra č. 2502201603, dátum dodania 25.02.2016 za sprostredkovanie klienta Trim leader s.r.o. (pozn. súdu: správne malo byť uvedené TRIM LEADER, a.s.) v sume základ dane 20 000 eur, 20 % DPH 4 000 eur, celková suma faktúry spolu 24 000 eur,
- faktúra č. 1503201601, dátum dodania 15.03.2016 za sprostredkovanie databázy potencionálnych uchádzačov o zamestnanie v sume 38 000 eur, 20 % DPH 7600 eur, celková suma faktúry spolu 45 600 eur,
- faktúra č. 1608201601, dátum dodania 16.08.2016 za sprostredkovanie klienta OKM stav, KIA v sume 59 000 eur, 20 % DPH 11 800 eur, celková suma faktúry spolu 70 800 eur.

7. Predmetom daňovej kontroly bolo v zdaniteľnom období august 2016 tiež deklarované dodanie služieb (stavebných prác) s prenosom daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) žalobcom odberateľovi REVINS, s.r.o., so sídlom Rudina 22, 023 31 Rudina, IČO:48 051 985 (ďalej aj ako „REVINS, s.r.o.“) a odberateľovi OKM Stav, s.r.o., so sídlom Kožušníčkova 776, 029 44 Rabča, IČO: 47 764 554 (ďalej aj ako „OKM Stav, s.r.o.“). Správca dane pôvodne tiež neuznal žalobcovi dodanie služieb (stavebných prác) uvedeným odberateľom z dôvodu iného právneho posúdenia predmetu dodania. Správca dane viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu dospel k záveru, že u odberateľov OKM Stav, s.r.o. a REVINS, s.r.o. bolo preukázané, že došlo k dodaniu stavebných prác a daňový subjekt si splnil povinnosti platiteľa dane tým, že vyhotovil faktúru podľa § 72 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v lehote 15 dní od dodania stavebných prác inému platiteľovi dane v režime prenosu daňovej povinnosti.

8. Správca dane prvostupňové rozhodnutia vo vzťahu k sporným faktúram vystaveným deklarovaným dodávateľom odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu uskutočnenému s deklarovaným dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní v súvislosti s uplatneným odpočítaním DPH, keď nebola preukázaná reálna existencia služieb a reálnosť dodania týchto služieb deklarovaným dodávateľom žalobcovi, a preto nemohla vzniknúť daňová povinnosť deklarovanému dodávateľovi podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v dôsledku čoho žalobcovi nevzniklo právo na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Preto mu správca dane odmietol právo na odpočet DPH.

9. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach ohľadom deklarovaného dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. uviedol, že deklarovaný dodávateľ nemá žiadne účtovné doklady ani listinné dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie služby. Všetky účtovné doklady boli odovzdané právnenému nástupcovi THE PALACEVIEW s.r.o., ktorý je od 01.09.2017 dobrovoľne vymazaný z obchodného registra a právnym nástupcom je spoločnosť XIREN s.r.o., ktorá zásielky správcu dane na sídle nepreberá, sídlo spoločnosti nie je označené. Konateľ spoločnosti A. B. na adrese uvedenej v obchodnom registri zásielky nepreberá a konateľom je občan Slovenskej republiky bez domova. Správca dane uviedol, že z týchto dôvodov nebolo možné uvedenú osobu predvolať a ani predviesť. Osoba, ktorá bola splnomocnená na elektronické doručovanie za spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. - A. C. D. na základe výzvy správcu dane neposkytol súčinnosť a správcovi dane nepredložil žiadne účtovné zostavy, ani fotokópie účtovných dokladov za obdobie január 2016 až december 2016 za zaniknutú spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. Podľa vyjadrenia svedka E. C., bývalého konateľa spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., databázu zamestnancov dostával od svojich dodávateľov na CD, USB nosiči a tie bez akejkoľvek zmeny a úpravy následne fakturoval spoločnosti PERSONICA. Svedok E. C. si nepamätal svojich dodávateľov a správcovi dane nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce dodanie služby. Správca dane z údajov uvedených v kontrolných výkazoch zistil, že subdodávateľmi boli spoločnosti WiloFood, s.r.o., UNI BizGROUP s.r.o., a GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že sa jedná o spoločnosti, ktoré sú nezastihnuteľné na adrese sídla. Jedna zo spoločností (WiloFood, s.r.o.) nemá konateľa a spoločníkom je občan z Ukrajiny a v ďalšej spoločnosti (UNI BizGROUP s.r.o.) je konateľkou C. F., ktorá je osobou bez domova. Všetky uvedené skutočnosti boli na zozname platiteľov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a ku dňu vyhotovenia rozhodnutí majú zrušenú registráciu platiteľa DPH. Z predložených výpisov z bankového účtu spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. bolo preukázané, že spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. nerealizovala ani jednu úhradu pre svojich dodávateľov WiloFood, s.r.o., UNI BizGROUP s.r.o. a GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o. V deň pripísania peňažných prostriedkov od žalobcu na účet boli následne peňažné prostriedky z účtu M-TRADE SK, s. r. o. vybrané v hotovosti disponentom účtu E. C..

10. Správca dane zároveň analyzoval aj predloženú databázu potencionálnych zamestnancov. Databáza je excelovský súbor, ktorý pozostáva z 8 538 záznamov v členení na priezvisko, meno, rok narodenia, dátum narodenia, miesto narodenia, vek a mobilné telefónne číslo. Predmetný excelovský súbor bol vytvorený dňa 09.12.2014. Správca dane považoval databázu potencionálnych zamestnancov za nedostatočný dôkaz o dodaní služieb spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o. z dôvodu, že databáza bola vytvorená dňa 09.12.2014 neznámou osobou, ktorú nebolo možné identifikovať, databáza potencionálnych zamestnancov nepreukázala, že daná konkrétna osoba sa uchádzala o zamestnanie v spoločnostiach Hyundai dymos (Hyundai Transys Slovakia s.r.o.), TRIM LEADER, a.s., OKM stav, s.r.o. a KIA, databáza je len zoznam osôb bez relevantného dôkazu o tom, že kedy sa osoby uchádzali o zamestnanie a s akým výsledkom, databáza nepreukázala, že deklarovaný dodávateľ M-TRADE SK, s. r. o. sprostredkoval pre daňový subjekt klientov OKM stav, s.r.o., KIA, Hyundai dymos (Hyundai Transys Slovakia s.r.o.) tak, ako je uvedené na faktúrach.

11. Správca dane porovnaním osôb nachádzajúcich sa v databáze potencionálnych zamestnancov s evidenciou zamestnancov poskytnutej spoločnosťou Hyundai Transys Slovakia s.r.o. bola zistená zhoda u 15 osôb (G. H., G. H., I. C., I. C., I. E., I. C., J. E., J. K., L. C., L. C., L. H., E. C., M. H., D. C. a N. O.), pričom 5 osôb, a to G. H., I. C., I. C., J. E. a L. C., bolo pridelených zamestnávateľovi Hyundai Transys Slovakia s.r.o. skôr, ako bola služba dodaná od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. na základe faktúry č. 2001201601, dátum dodania 20.01.2016 za sprostredkovanie klienta Hyundai dymos.

12. Správca dane porovnaním osôb nachádzajúcich sa v databáze potencionálnych zamestnancov s evidenciou zamestnancov od spoločnosti TRIM LEADER, a.s. zistil, že iba jedna osoba P. Q. bola pridelená zamestnávateľovi TRIM LEADER a.s., a to ešte skôr, ako bola služba dodaná od dodávateľa M-TRADE SK, s.r.o. na základe faktúry č. 2502201603, dátum dodania 25.02.2016 za sprostredkovanie klienta TRIM LEADER, a.s.

13. Správca dane porovnaním osôb nachádzajúcich sa v databáze potencionálnych zamestnancov poskytnutej dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. s evidenciou zamestnancov od KIA Motors Slovakia s.r.o. zistil, že osoby I. O., J. R., F. I., I. H. boli pridelení zamestnávateľovi KIA Motors Slovakia skôr, ako bola služba dodaná od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. na základe faktúry č. 1608201601 s dátumom dodania 16.08.2016 za sprostredkovanie klienta OKM Stav, s.r.o., KIA.

14. Správca dane teda uvedenou analýzou dospel k záveru, že deklarované služby spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o. neboli dostatočne preukázané. Analýzou databázy správca dane spochybnil realnosť predmetu fakturácie sprostredkovania, nakoľko nebolo preukázané, že osoby uvedené v zozname sa skutočne uchádzali o zamestnanie v spoločnostiach Hyundai dymos (Hyundai Transys slovakia s.r.o.), TRIM LEADER, s.r.o., OKM Stav, s.r.o. a KIA.

15. K faktúre č. 2001201601, dátum dodania 20.01.2016 za sprostredkovanie klienta Hyundai dymos správca dane uviedol, že svedok E. C., bývalý konateľ spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., nevedel uviesť, či spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. sprostredkovala klienta Hyundai dymos. Všetky údaje dostával od svojich dodávateľov a následne to odovzdával svojmu objednávateľovi, spoločnosti PERSONICA s.r.o. a na základe konkrétnych zrealizovaní mu bola vyplatená provízia. Jeho dodávateľia mu sprostredkovali potencionálnych klientov – zamestnávateľov. Spoločnosť PERSONICA, s.r.o. na základe týchto tipov, výstupov a informácií zrealizovala, s niektorými z nich uzavrela zmluvy, na základe čoho nastalo plnenie a fakturácie. Na základe týchto uzatváraných obchodov s konkrétnymi zamestnávateľmi, ako sú uvedení na faktúrach, boli vyplácané provízie spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., ktorá po odrátaní svojho zisku následne preplácala dodávateľským firmám a zo zisku v danom období započítala DPH.

16. K faktúre č. 1608201601, dátum dodania 16.08.2016 „za sprostredkovanie klienta OKM stav, KIA“ správca dane zároveň uviedol, že v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102302005/2018 zo dňa 21.11.2018 O. C., bývalý konateľ spoločnosti OKM stav, s.r.o. na otázku, ako sa spoločnosť OKM stav, s.r.o. nakontaktovala na spoločnosť PERSONICA, s.r.o. uviedol, že „pani S. I. bola v tom čase osobou konajúcou za spoločnosť PERSONICA, s.r.o., je to jeho sesternica“ a na otázku, kto konkrétne jednal za spoločnosť OKM stav a kto za spoločnosť PERSONICA uviedol, že „za spoločnosť OKM stav jednal on a za spoločnosť PERSONICA to bola vždy pani S. I.“. Do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101960937/2018 zo dňa 03.10.2018 A. C. C., splnomocnenec daňového subjektu k spoločnosti OKM stav, s.r.o. na otázku, ako sa spoločnosť PERSONICA, s.r.o. nakontaktovala na spoločnosť OKM stav,

s.r.o. uviedol, že „bývalá riaditeľka pani I. sa osobne poznala s C., ktorý je konateľom spoločnosti OKM stav“. Fakturácie od PERSONICA s.r.o. pre OKM stav, s.r.o. boli už v mesiacoch apríl až jún 2016 a faktúra za jeho sprostredkovanie M-TRADE SK, s. r. o. bola až v mesiaci august 2016 s dátumom dodania august 2016 (faktúra č. 20160015, dátum dodania 27.04.2016 v sume 706 eur, faktúra č. 20160020, dátum dodania 30.04.2016 v sume 480 eur, faktúra č. 20160026, dátum dodania 31.05.2016 v sume 25 536,34 eur, faktúra č. 20160033, dátum dodania 30.06.2016 v sume 20 009,20 eur). Žalobca tvrdil, že nepridelil pre OKM stav, s.r.o. žiadnych zamestnancov, ani žiadne pridelenie nefakturoval, ale že pre neho vykonal stavebné práce. Z uvedených dôvodov podľa správca dane nebolo potrebné, aby obchodného partnera OKM stav, s.r.o. sprostredkoval pre žalobcu deklarovaný dodávateľ M-TRADE SK, s. r. o.

17. Správca dane uviedol, že daňový subjekt v danom prípade neunesol dôkazné bremeno, pretože nepredložil dôkazy potvrdzujúce, že zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný od deklarovaného dodávateľa, teda nepredložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedené služby boli realizované dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., dodávateľ nemá žiadne účtovné doklady ani listinné dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie služby. Správca dane rozsiahlym preverovaním databázy potencionálnych zamestnancov získal dôkazy, že deklarované služby spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o. neboli dostatočne preukázané. Analýzou databázy potencionálnych zamestnancov správca dane spochybnil reálnosť predmetu fakturácie sprostredkovania, nakoľko nebolo preukázané, že osoby uvedené v zozname uchádzačov o zamestnanie sa skutočne uchádzajú o zamestnanie v spoločnosti Hyundai dymos (Hyundai Transys slovakia s.r.o.), TRIM LEADER s.r.o., OKM stav a KIA. Dôkazy získané správcou dane preukazujú fakt, že vo väčšine prípadov uchádzači pracovali v spoločnosti Hyundai dymos (Hyundai Transys Slovakia s.r.o.), TRIM LEADER a.s., OKM stav, s.r.o. a KIA ešte pred dátumom dodania služby spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o. na sporných faktúrach od uvedeného dodávateľa nie je uvedený nikde ani počet uchádzačov. Faktúry nezobrazujú reálnu skutočnosť, koľko osôb sa uchádza o zamestnanie v konkrétnej spoločnosti. Správca dane spochybnil teda realizáciu predmetu fakturácie od uvedeného dodávateľa, nakoľko nebolo preukázané, že osoby nachádzajúce sa v databáze sa skutočne uchádzali o zamestnanie v uvedených spoločnostiach. Správca dane vzhľadom na uvedené vyhodnotil databázu ako účelovo vyhotovený a predložený dôkaz s cieľom preukázať dodanie služby za sprostredkovanie. Z uvedeného dôvodu správca dane považoval túto databázu za formálny, všeobecný a nehodnoverný dôkaz. Správca dane mal za to, že boli vystavené len odberateľské faktúry, ale na ich základe nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti, nakoľko nebolo preukázané, že sprostredkovanie vykoná dodávateľ uvedený na faktúrach, tým nevzniklo daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

18. V danom prípade nebolo podľa správca dane preukázané, že službu (sprostredkovanie) skutočne dodal deklarovaný dodávateľ priamo, respektíve prostredníctvom subdodávateľov, samotná existencia faktúr, na ktorých je uvedená daň, nezakladá právo na odpočítanie dane. Žiadny z dokladov z dotknutých subjektov totiž nepreukázal skutočné dodanie sprostredkovania. Správca dane zároveň uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať daň, ktorá je uvedená na faktúre vystavenej dodávateľom v prípade, ak sa preukáže, že zdaniteľný obchod nebol uskutočnený deklarovaným dodávateľom. V takejto dôkaznej situácii si skutočnosť, že nie je preukázané, že služby vykonal vystaviteľ faktúry, môže a má viesť správcu dane k nepriznaniu práva na odpočítanie dane. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je dodanie služieb dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. Nie je povinnosťou správca dane, aby dokazoval, že údaje v určitom účtovnom prípade zaznamenané u daňového subjektu sú v rozpore so skutočnosťou, je však povinný preukázať, že v súlade so skutočnosťou existujú vážne pochybnosti, čo robí daňovým subjektom predložené doklady nevierohodnými a neúplnými. Pravdivosť obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom a dodávateľom nebola preukázaná reálnym dodaním služieb osobou uvedenou na faktúre. Správca dane uzavrel, že dôkazy predložené daňovým subjektom, nepreukázali ním prezentované skutočnosti, nepodarilo sa mu právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, či sporný zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný a z posúdených skutkových okolností vyplynulo, že v súvislosti so spornými faktúrami nedošlo k sprostredkovaniu klienta ani uchádzačov o zamestnanie, preto správca dane postupoval v súlade s § 49 ods. 1 zákona o DPH a daňovému subjektu uplatnené odpočítanie DPH zo sporných faktúr nepriznal.

Napadnuté rozhodnutia žalovaného

19. Rozhodnutím č. 100905974/2022 zo dňa 14.04.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101888026/2021 zo dňa 07.10.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 4 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2016 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 31S/124/2022).

20. Rozhodnutím č. 100906639/2022 zo dňa 14.04.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101888517/2021 zo dňa 07.10.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 4 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2016 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 31S/203/2022).

21. Rozhodnutím č. 100904760/2022 zo dňa 14.04.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101889102/2021 zo dňa 07.10.2021, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 7 600 eur cena DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. ZA-31S/204/2022).

22. Rozhodnutím č. 100905544/2022 zo dňa 14.04.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101891101/2021 zo dňa 07.10.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 11 800 eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2016 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. ZA-31S/205/2022; ďalej všetky rozhodnutia žalovaného aj ako „napadnuté rozhodnutia“).

23. Žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí uviedol, že správca dane na základe všetkých získaných dôkazov spochybnil realizáciu predmetu fakturácie. Podľa žalovaného dôkazy predložené žalobcom nepreukázali ním prezentované skutočnosti, pretože sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, že sporné zdaniteľné obchody boli dodané dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., pričom komplexným vyhodnotením dôkazov nebola preukázaná ani materiálna existencia deklarovanej služby. Vo vzťahu k jednotlivým faktúram za zdaňovacie obdobia január 2016, február 2016, marec 2016 a august 2016 žalovaný doplnil v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí, že faktúra za zdaniteľné obdobie január 2016 nespĺňa náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, pretože na faktúre je uvedené „fakturujeme vám sprostredkovanie klienta Hyundai dymos“, v akom množstve je uvedené „1“ bez ďalšej konkretizácie, hlavne pokiaľ ide o vyjadrenie objemu služby a tomu zodpovedajúcu sumu celkom vo výške 24 000 eur. Ďalej faktúra za zdaňovacie obdobie február 2016 nespĺňa náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, pretože na faktúre je uvedené „fakturujeme vám províziu za sprostredkovanie klienta TRIM LEADER s.r.o.“, ako množstvo uvedené „1“ bez ďalšej konkretizácie, hlavne pokiaľ ide o vyjadrenie objemu služby a tomu zodpovedajúcu sú sumu celkom vo výške 24 000 eur. Ďalej faktúra za zdaňovacie obdobie marec 2016 nespĺňa náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, pretože na faktúre je uvedené „fakturujeme vám sprostredkovanie databázy potencionálnych uchádzačov o zamestnanie“, ako množstvo uvedené „10 000“ bez ďalšej konkretizácie, hlavne pokiaľ ide o vyjadrenie objemu služby a tomu zodpovedajúcu sumu celkom vo výške do 45 600 eur. Napokon faktúra za zdaňovacie obdobie august 2016 nespĺňa náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože na faktúre je uvedené len „sprostredkovanie klienta OKM stav, KIA“, ako množstvo uvedené „1“ bez ďalšej konkretizácie, hlavne pokiaľ ide o vyjadrenie objemu služby a tomu zodpovedajúcu sumu celkom vo výške 70 800 eur.

24. Žalovaný na záver odôvodnení napadnutých rozhodnutí zhodne uviedol, že postup správcu dane bol v súlade so zákonom o DPH a Daňovým poriadkom, keď nepriznal právo na odpočítanie DPH na základe faktúr za sprostredkovanie klientov vystavených dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže nebola preukázaná materiálna existencia služby.

Správna žaloba – žalobné body

25. Správnu žalobou, podanou v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti uvedených napadnutých rozhodnutí žalovaného, ich zrušenia, ako aj zrušenia rozhodnutí správcu dane, a vrátenia vecí správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

26. Žalobca v bode I. správnej žaloby uviedol argumentáciu týkajúcu sa jeho aktívnej legitímácie na podanie správnej žaloby vzhľadom na skutočnosť, že daňová kontrola bola vykonaná u jeho právneho

predchodcu. Zároveň stručne uviedol priebeh daňovej kontroly a poukázal na rozhodnutia vydané orgánmi finančnej správy v rámci vyrubovacích konaní. Žalobca zároveň zhrnul dôvody, pre ktoré je presvedčený, že napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj im predchádzajúce v poradí tretie prvostupňové rozhodnutia boli vydané v rozpore so zákonom. Podľa žalovaného sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 podľa § 493e (ďalej aj ako „SSP“)), vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Zároveň bolo podľa žalovaného zistenie skutkového stavu orgánmi finančnej správy nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzali správne orgány za základ svojich rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o administratívnom konaní, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). Žalobca ešte odôvodnil podanie jednej správnej žaloby proti štyrom napadnutým rozhodnutiam žalovaného (za zdaňovacie obdobia január 2016, február 2016, marec 2016 a august 2016) vzhľadom na skutkovú súvislosť napadnutých rozhodnutí v súlade so zásadou hospodárnosti konania.

27. Žalobca v bode II. správnej žaloby uviedol, že napadnuté rozhodnutia žalovaného považuje za nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie vo viacerých podstatných bodoch. Žalovaný sa podľa žalobcu v odôvodnení svojich napadnutých rozhodnutí s niektorými podstatnými odvolacími námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, respektíve reagoval na ne iba čisto formalisticky. Nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí spája tiež s nedostatočným odôvodnením prvostupňových rozhodnutí. Žalobca s poukazom na § 63 ods. 5 Daňového poriadku a súvisiacu judikatúru uviedol, že v daňovom konaní sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, a to aj v prípade, ak by boli argumenty uplatnené pred daňovými orgánmi nesprávne, nakoľko daňové orgány sa tejto povinnosti nemôžu žiadnym spôsobom zbaviť. Žalobca uviedol, že vo svojich odvolaniach zo dňa 25.11.2021 proti v poradí tretím prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane vzniesol viacero špecifických námietok, ktoré od žalovaného vyžadovali špecifickú odpoveď. Žalobca však na mnohé nedostal žiadnu odpoveď, respektíve žalovaný reagoval iba celkom všeobecnými frázami. Žalobca uviedol, že vo svojich odvolaniach okrem iného namietal podstatné okolnosti, a to je nejednoznačne vymedzené dôkazné bremeno, nepreskúmateľnosť prvostupňových rozhodnutí z dôvodu ich nedostatočného odôvodnenia a zmätočnosti, najmä v otázke nie jednoznačného vymedzenia pochybnosti správcu dane, nevysporiadanie sa so všetkými námietkami, vyjadreniami a pripomienkami daňového subjektu, ktoré daňový subjekt uviedol vo vyjadrení k protokolu v zákonnej lehote, ako aj v predchádzajúcich odvolaniach daňového subjektu, nezohľadnenie jednotlivých dôkazov zo strany správcu dane, neprihliadanie na daňovým subjektom poukazovanú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a podobne. Podľa žalobcu má nevysporiadanie sa s podrobnými a špecifickými odvolacími námietkami za následok nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Žalobca osobitne poznamenal, že v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí sa nespomína obsah vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly podaného dňa 23.05.2019, čo je podľa žalobcu v priamom rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

28. Žalobca ďalej v bode III. správnej žaloby namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu, že žalovaný vydal napadnuté rozhodnutia bez toho, aby mu bol spolu s tretími odvolaniami daňového subjektu správcu dane predložený úplný spisový materiál, čo je podľa žalobcu v rozpore s § 73 ods. 2 Daňového poriadku. Žalobca uviedol, že z administratívneho spisu, konkrétne predkladacích správ správcu dane k tretím odvolaniam žalobcu (predkladacie správy správcu dane sú datované 20.12.2021) vyplýva, že správca dane predkladal žalovanému odvolania iba spolu s fotokópiami niektorých vybraných listín zo spisu (v počte 20 kusov) a CD s databázou uchádzačov, hoci úplný rozsah administratívneho spisu v čase jeho predkladania žalovanému na rozhodnutie o odvolaniach bol oveľa väčší. Zvyšok celého rozsiahleho spisového materiálu teda zjavne žalovanému predložený nebol. Žalovaný tak rozhodoval o odvolaniach žalobcu bez toho, aby disponoval úplným spisovým materiálom, čo nepochybne zaťažilo napadnuté rozhodnutie vadou nezákonnosti.

29. Žalobca v časti IV. správnej žaloby namietal, že ďalším podstatným nedostatkom prvostupňových rozhodnutí správcu dane v spojení s napadnutými rozhodnutiami žalovaného, je okolnosť, že súčasťou administratívneho spisu nie sú všetky dokumenty, na ktoré sa správca dane a žalovaný odvolávajú vo svojich rozhodnutiach, a ktoré vo svojich rozhodnutiach používajú a vychádzajú z ich údajného obsahu. Žalobca konkrétne namietal, že úradné informácie získané z daňových spisov daňových subjektov

EUNICA Megaboards, s.r.o., a XIREN s.r.o., ktorými majú byť okrem iného výzva zaslaná A. C. D., výzva číslo 1012955867/2019 zo dňa 29.05.2019 zaslaná spoločnosti XIREN s.r.o., žiadosť na Kriminálny úrad Finančnej správy a odpoveď na túto žiadosť zaevidovaná pod číslom 380025/2019, úradný záznam z miestneho zisťovania č. 101914834/2019 zo dňa 09.08.2019, nie sú súčasťou administratívneho spisu. V spise sa nachádza iba úradný záznam správcu dane č. 100581085/2020 zo dňa 03.03.2020, bez akýchkoľvek príloh, v ktorom sa podľa žalobcu zrejme selektívnym spôsobom opisuje obsah uvedených dokumentov, avšak bez toho, aby bolo možné oboznámiť sa s ich vlastným znením. Skutočnosť, že v administratívnom spise sa nachádzajú len úradné záznamy, v ktorých zamestnanci správcu dane vlastnými slovami reprodukovujú obsah dokumentov z iných spisov vo veci iných daňových subjektov, nie je možné považovať za dostatočné, a to ani z hľadiska hodnovernosti, ani z hľadiska posudzovania vecnej správnosti interpretácie týchto dokumentov v tejto veci konajúcimi zamestnancami správcu dane. V rozhodovacej činnosti správneho súdnictva bolo vyslovené, že ide o podstatnú nezákonnosť, ak nie všetky dôkazy, na ktoré sa správca dane v rozhodnutí odvoláva, sú súčasťou administratívneho spisu. Súd v takom prípade ani nemôže posúdiť, či tieto dôkazy boli získané a použité v súlade so zákonom, respektíve nevie za tejto procesnej situácie posúdiť ani ich dôkaznú silu a vplyv na konečné rozhodnutie (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžf/14/2016 zo dňa 17.01.2017). Tiež bolo v rozhodovacej praxi Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vytknuté, že hoci sa v administratívnom spise nachádzajú úradné záznamy o nahliadnutí správcu dane do spisov týkajúcich sa iných daňových subjektov, v administratívnom spise sa nenachádzajú listiny, ktoré boli správcom dane o týchto subjektoch preverované, respektíve oboznamované (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/7/2016 zo dňa 18.09.2017).

30. Ďalšej podstatnej procesnej nezákonnosti popísanej v časti V. správnej žaloby sa správca dane podľa žalobcu dopustil tým, že neumožnil žalobcovi riadne a plnohodnotne realizovať jeho právo podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Právo daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku je potrebné vykladať a aplikovať vo väzbe na obligatórny postup správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane je v prípade vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených vždy povinný tieto konkrétne pochybnosti oznámiť v priebehu daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu, a to ešte pred vyhotovením protokolu z daňovej kontroly a vyzvať ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Na podanie vyjadrenia daňového subjektu k oznámeným pochybnostiam správcu dane je správca dane povinný určiť primeranú lehotu v zmysle § 27 ods. 1 Daňového poriadku, keďže v ustanovení § 46 ods. 5 Daňového poriadku takáto lehota nie je priamo ustanovená, s upozornením na následky nedodržania tejto lehoty. Uvedený postup podľa žalobcu vyplýva z gramatického, teleologického i systematického výkladu ustanovení Daňového poriadku. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na to, že správca dane vyhotovil dňa 22.02.2019 Výzvu č. 100497378/2019 na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámenie s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016. V tejto výzve správca dane vo vzťahu k sporným dodávateľským faktúram od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. uviedol v zásade iba nasledovnú sumárnu pochybnosť: „správca dane dospel na základe vykonaného dokazovania k záveru, že nebolo dostatočne preukázané, že služby deklarovane faktúrami č. 2001201601, 2502201603, 1608201601 a 1503201601 boli uskutočnené a dodané dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., ktorý je uvedený na faktúre a nevznikla tak daňová povinnosť z dodania služieb, dodávateľ iba prebral službu od iných subdodávateľov a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom takýchto formálnych dodávok poskytnutých prác, bez reálneho plnenia bolo uplatnenie odpočítania DPH“. Tento istý text bol v doslovnom znení správcom dane skopírovaný i v protokole z daňovej kontroly na strane 34. Žalobca pripomenul, že Najvyšší súd Slovenskej republiky judikoval, že v prípade, že sa pochybnosti správcu dane viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt (ešte počas daňovej kontroly) vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarovanych plnení, teda či vôbec platiteľ prijal plnenia, z ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarovany dodávateľ (bod 26 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018), pričom tieto pochybnosti nie sú vzájomne substituovateľné a orgány finančnej správy ich nemôžu používať promisque. Žalobca zároveň dal do pozornosti rozsudok Krajského súdu v Žiline, sp. zn. 30S/67/2021 zo dňa 25.05.2022 v daňovej veci, kde boli správcom dane formulované pochybnosti v priebehu daňovej kontroly i v protokole z daňovej kontroly veľmi podobným spôsobom

ako v prejednávanom prípade žalobcu. Tak isto i vo veci žalobcu daňový subjekt opakovane v priebehu vyrubovacieho konania namietal nejednoznačné zmätočné vyjadrenie pochybnosti a záverov správca dane, na čo správca dane ani žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nijako nereflektovali. Podľa žalobcu s námietkou porušenia ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku úzko súvisí aj námietka nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a námietka celkovej obsahovej zmätočnosti napadnutých rozhodnutí. Podľa žalobcu správca dane nezmiešava vo svojom rozhodnutí vzájomne nezlučiteľné dôvody pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH. K tejto špecifickej odvolacej námietke žalobcu týkajúcej sa nezrozumiteľnosti a zmätočnosti prvostupňového rozhodnutia jednak žalovaný neuviedol v napadnutom rozhodnutí nič, jednak sám zaťažil napadnuté rozhodnutie obdobnou vadou nezrozumiteľnosti. Žalovaný síce v napadnutých rozhodnutiach uvádza aj záver o nepreukázaní dodania fakturovaných služieb práve dodávateľom uvedeným na faktúre, teda spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o., avšak súčasne vyslovil záver, že „správca dane spochybnil realizáciu predmetu fakturácie“, „nepodarilo sa právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, že sporný zdaniteľný obchod bol dodaný dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., pričom komplexným vyhodnotením dôkazov nebola preukázaná ani materiálna existencia deklarovanej služby“, keď podľa žalovaného skutkový stav podľa rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-459/17 a C-460/17 z 27.06.2018 (SGI a Valériane SNC) „bol rovnaký ako v prípade odvolávajúceho sa“, „nebolo preukázané žiadne reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu“, „nebola preukázaná materiálna existencia služby“.

31. Podľa žalobcu citované formulácie žalovaného vedú teda k spochybneniu reálnosti fakturovaného plnenia ako takého (teda k záveru o celkovej fiktívnosti služieb, ktoré neboli žalobcovi vôbec poskytnuté), keďže o fiktívnosť plnenia išlo v prípade žalovaným poukázaného rozsudku. Ide však o odlišnú skutkovú podstatu nepriznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty než (iba) nepreukázanie, že práve dodávateľ uvedený na faktúrach skutočne dodal fakturované služby, čo bol záver, ktorý prioritne prezentoval správca dane vo svojich rozhodnutiach - a to dôvody, ktoré sú vzájomne nezlučiteľné, čím dochádza k nezrozumiteľnosti napadnutých rozhodnutí, najmä v spojení s nimi potvrdenými tretími prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane.

32. Žalobca mal za to, že žalovaný nenapravil žalobcom namietanú nezrozumiteľnosť niektorých formulácií správcu dane, ale svoje rozhodnutie bez bližšieho odôvodnenia taktiež učinil z obdobného dôvodu nezrozumiteľným, pretože dokonca zašiel bez akéhokoľvek odôvodnenia a bez akéhokoľvek predchádzajúceho oboznámenia žalobcu ešte ďalej než správca dane, keď sa uchýlil v napadnutom rozhodnutí nad rámec prvostupňového rozhodnutia k bližšie nepodloženým tvrdeniam o údajnej celkovej fiktívnosti plnenia. Postupom žalovaného, rozširujúcim dôvody nepriznania práva na odpočítanie DPH žalobcovi až v napadnutých rozhodnutiach, potvrdzujúcich na odvolanie žalobcu tretie prvostupňové rozhodnutia správcu dane, došlo aj k odňatiu procesných práv žalobcu, najmä práv daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. a) až f) v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré musia nájsť svoje uplatnenie aj v rámci vyrubovacieho konania, a to najmä tiež v súvislosti so základnou zásadou správy daní, ktorou je postup správcu dane v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Podľa žalobcu uvedené pochybnosti žalovaného neboli žalobcovi počas celého dovtedajšieho priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania oznámené a žalobca sa o nich dozvedel prvýkrát až z napadnutých rozhodnutí. Žalovaný ako odvolací orgán nemôže žalobcovi vytykať nepreukázanie takých skutočností a vznik takých pochybností, ktoré mu neboli skôr konkrétne, jasne a zreteľne oznámené správcom dane. Je vylúčené, aby mohol žalovaný ako odvolací orgán v rozhodnutí potvrdzujúcom vyrubenie rozdielu dane uvádzať ďalšie také dôvody nepriznania práva na odpočítanie DPH, s ktorými nebol žalobca v celom dovtedajšom daňovom konaní oboznámený a nebolo mu umožnené sa k nim vyjadriť a tieto, prípadne vlastnými tvrdeniami a dôkazmi, vyvrátiť. Napadnuté rozhodnutia žalovaného pôsobia z ich obsahového hľadiska na žalobcu o to prekvapivejšie a nepochopiteľnejšie, že to bol práve sám žalovaný, ktorý vo svojich prvých zrušujúcich rozhodnutiach v tejto veci výslovne uviedol, že realizácia samotného predmetu fakturácie nebola spochybnená a tiež doklady predložené žalobcom k predmetnému obchodu neboli vyhodnotené správcom dane ako nedostatočné. Vo svojich v poradí druhých zrušujúcich rozhodnutiach žalovaný v tejto veci uviedol, že nie je zrejmé aký vplyv majú skutočnosti zistené v ďalšom vyrubovacom konaní na posúdenie obchodného vzťahu medzi spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o. a žalobcom a správca dane uvedené ďalšie informácie v odôvodnení svojho rozhodnutia len konštatoval, avšak ich nevyhodnotil vo väzbe na prijatý záver. Žalovaný tiež uviedol, že z rozhodnutia, ani zo súvisiaceho spisu nie je zrejmé, či samotný predmet fakturovanej služby, teda existenciu databázy osôb ako potenciálnych uchádzačov o zamestnanie správca dane spochybnil. Napriek tomu, že tretie rozhodnutia správcu dane neobsahujú oproti

predošlým prvým a druhým zrušeným rozhodnutiam správcu dane o nič relevantnejšiu argumentáciu o vyhodnotení zistených skutočností vo vzťahu k sporným dodávkam, žalovaný už tretie rozhodnutia správcu dane v rozpore s vlastným skôr v tejto veci vysloveným právnym názorom potvrdil, čím žalovaný porušil princíp kasačnej záväznosti vlastných skorších zrušujúcich rozhodnutí v tej istej veci, vyplývajúci z § 74 ods. 4 Daňového poriadku.

33. Žalobca v bode VI. správnej žaloby namietal, že už v priebehu vyrubovacieho konania dôvodil, že správca dane preukázateľne disponoval účtovnými dokladmi daňového subjektu už odo dňa 18.04.2018. Podľa daňového subjektu potom správca dane materiálne nedodržel lehotu na vykonanie daňovej kontroly ustanovenú podľa § 63 ods. 10 Daňového poriadku, keďže daňová kontrola v skutočnosti trvala už od 18.04.2018. Správca dane sa s uvedenou námietkou v tretích prvostupňových rozhodnutiach nijako nevysporiadal (ani ju nespomenul) a žalovaný ju v napadnutých rozhodnutiach označil ako nedôvodnú. Žalobca namietal, že daňová kontrola, vykonávaná u jeho právneho predchodcu, bola zaťažovaná nezákonnosťou od jej začiatku až po jej ukončenie. Daňovému subjektu bolo 06.02.2018 zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy celé účtovníctvo (účtovné doklady) za zdaňovacie obdobia rokov 2016 a 2017, a to s poukazom na § 22 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 30.06.2019 (ďalej aj ako „zákon č. 652/2004 Z. z.“). O zaistení účtovných dokladov bolo daňovému subjektu vydané potvrdenie o zaistení vecí, tovaru alebo písomností č. 79008/2018 zo 06.02.2018. V obsahu administratívneho spisu sa nachádza zápisnica Daňového úradu Žilina č. 100766186/2018 z 18.04.2018 o vykonaní úkonu, ktorej predmetom bolo prevzatie dokladov daňového subjektu zaistených colníkmi Kriminálneho úradu finančnej správy, pobočka Stred Žilina, správcom dane, a to „za účelom výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016“. Už dátumom 12.04.2018 je pritom datované vydané poverenie na výkon daňovej kontroly č. 100723348/2018. Vo veci daňového subjektu boli daňovému subjektu zaistené účtovné doklady aj za zdaňovacie obdobia, ktorých sa týkajú napadnuté rozhodnutia, ešte 06.02.2018, tieto boli (bez vydania rozhodnutia o ich zaistení) odovzdané 18.04.2018 Kriminálnym úradom finančnej správy Daňovému úradu Žilina, pobočke Liptovský Mikuláš, a tento daňový úrad vydal 12.04.2018 Oznámenie o daňovej kontrole č. 100724495/2018, v ktorom určil ako deň začatia daňovej kontroly 16.05.2018. Podľa žalobcu bolo nezákonné zadržovanie účtovných dokladov žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy, pretože presiahlo zákonný limit 60 dní odo dňa ich zaistenia (§ 22 ods. 1), bez toho, aby bolo v tejto lehote vydané rozhodnutie o ich zaistení podľa § 22 ods. 6 zákona č. 652/2004 Z. z., alebo aby boli účtovné doklady žalobcu v tejto lehote vrátené podľa § 22 ods. 4 či odovzdané podľa § 22 ods. 5 zákona č. 652/2004 Z. z. Už odovzdanie účtovných dokladov žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy Daňovému úradu Žilina, pobočke Liptovský Mikuláš, ktoré sa konalo 18.04.2018, bolo preto zaťažované nezákonnosťou, čo musí platiť i pre ďalšie disponovanie s týmito účtovnými dokladmi správcom dane (ako s niečím, čo správca dane nezískal v súlade so zákonom). Zákonná úprava zaistenia vecí (účtovných dokladov) daňového subjektu podľa § 22 zákona č. 652/2004 Z. z. musí byť interpretovaná a aplikovaná striktno a vo vzťahu k právomociam colníkov skôr reštriktívne, pretože predstavuje významný zásah do práv fyzických a právnických osôb bez ingerencie súdu alebo prokurátora, výlučne na základe činnosti orgánov výkonnej moci.

34. Žalobca zastáva stanovisko, že ak správca dane disponuje účtovnými dokladmi daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie na základe toho, že sú mu odovzdané Kriminálnym úradom finančnej správy, ktorý ich predtým zaistil, daňová kontrola musí byť začatá už týmto dňom, pretože už v tento deň dochádza zo strany správcu dane k materiálnemu výkonu daňovej kontroly (posudzovaniu účtovných dokladov daňového subjektu) a k zásahu do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý nemôže disponovať svojím účtovníctvom.

35. Žalobca taktiež namietal aj postup správcu dane pri začatí daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku, a to, že zápisnica o začatí daňovej kontroly nebola spísaná v súlade so zákonnými podmienkami a v protokole z daňovej kontroly ani v napadnutom rozhodnutí správcu dane neuvádza konkrétny dôvod začatia daňovej kontroly. Dôvody začatia daňovej kontroly v súlade s § 46 ods. 3 Daňového poriadku správcu dane nešpecifikoval v žiadnom dokumente.

36. Podľa žalobcu je nepochopiteľné, z akého dôvodu zamestnankyne správcu dane, ktoré mali vydané poverenie na vykonanie predmetnej daňovej kontroly už 12.04.2018 a od 18.04.2018 disponovali zaistenými a im Kriminálnym úradom finančnej správy odovzdanými dokladmi daňového subjektu, pristúpili k formálnemu „začatiu daňovej kontroly“ až k 16.05.2018, čiže o zhruba mesiac, odkedy tak

urobiť mohli (vzhľadom na vydané poverenie na vykonanie daňovej kontroly) a mali (vzhľadom na prevzatie zaistených dokladov daňového subjektu). Podľa žalobcu takéto počínanie spočívalo len v účelovej a tendenčnej snahe zamestnancov správcu dane „predĺžiť si“ lehotu na vykonanie daňovej kontroly nad rámec kogentnej lehoty ustanovenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku tým, že už takmer mesiac pred nimi oznámeným dátumom začatia daňovej kontroly mohli narábať s dokladmi daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobia.

37. Podľa žalobcu závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánov finančnej správy predstavovalo aj zaistenie a pokračujúce zadržiavanie celého účtovníctva daňového subjektu, pričom nie je akceptovateľné, aby správca dane takýmto spôsobom zadržiaval účtovníctvo daňového subjektu aj niekoľko týždňov bez toho, aby už formálne išlo o výkon daňovej kontroly viazaný zákonnými právami a povinnosťami správcu dane i daňového subjektu. Ak by sa akceptovalo obdobie od odovzdania celého zaisteného účtovníctva žalobcu Kriminálnym úradom finančnej správy správcovi dane do dátumu formálne uvedeného ako začatie daňovej kontroly v oznámení o daňovej kontrole č. 100724495/2018 ako akési „vzduchoprázdno“, ktoré ešte nie je daňovou kontrolou, znamenalo by to, že správca dane môže zadržiavať účtovné doklady daňového subjektu prakticky neobmedzene dlhý čas bez toho, aby bol nútený postupovať bez zbytočných prietahov za účelom dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Takýto výklad žalobca považuje za neakceptovateľný a zasahujúci do základných práv daňového subjektu.

38. Žalobca v bode VII. správnej žaloby namietal k vlastnému meritórnemu posúdeniu veci orgánmi finančnej správy, že napadnuté rozhodnutia v spojení s tretími prvostupňovými, potvrdenými rozhodnutiami správcu dane vychádzajú z nedostatočného a nesprávneho zistenia skutkového stavu a z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca sa ohradil voči konštatovaniu zaujatému žalovaným v napadnutých rozhodnutiach, že fakturované služby neexistovali, resp. že ich existencia nebola preukázaná. Zamieňanie spochybnenia dodania fakturovaného plnenia ako takého (teda tvrdenie, že fakturované plnenie nikdy neexistovalo, čiže je fiktívne) so spochybnením totožnosti dodávateľa uvedeného na faktúre je nepripustné aj s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej sa musí aplikovať rozdielny postup pri dokazovaní a pri rozhodovaní správcu dane o uznaní/neuznaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v závislosti od toho, či bolo fakturované plnenie fiktívne, alebo či nebolo preukázané jeho dodanie práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Ak je správcom dane spochybnené, že fakturované plnenie bolo poskytnuté práve dodávateľom uvedeným na faktúre (alebo nech je správcom dane hoci aj preukázaný opak), táto okolnosť v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie, sama nepostačuje pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ale správca dane musí v takom prípade ešte na vlastné dôkazné bremeno preukázať, že došlo k podvodnému konaniu na dani z pridanej hodnoty, a súčasne vzhľadom na objektívne preukázané okolnosti daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou tohto podvodu (pozri napr. rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 13.02.2014 vo veci C-18/13 (Maks Pen EOOD), uznesenie Súdneho dvora Európskej únie z 10.11.2016 vo veci C-446/115 (Signum Alfa Sped) alebo uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 zo dňa 03.09.2020 (Vikingo Fövállalkozó)).

39. Podľa žalobcu bolo zistenie skutkového stavu zo strany správcu dane počas daňovej kontroly nedostatočné a neúplné, nezodpovedajúce ustanoveniu § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Hodnotenie dôkazov prezentované v protokole z daňovej kontroly i v rozhodnutiach daňových orgánov má vyslovene tendenčný charakter, so zrejme vopred daným cieľom nepriznať daňovému subjektu uplatnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v podstate všetky vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, a to v neprospech daňového subjektu (porovnaj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/108/2009 zo dňa 18.05.2010).

40. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia sú v značnej miere založené na zisteniach o nekontaktnosti dodávateľa resp. subdodávateľských spoločností v čase výkonu daňovej kontroly resp. v čase vyrubovacích konaní. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za neskoršie správanie a podnikateľský „osud“ svojich obchodných partnerov (a vôbec nie ich subdodávateľov) v čase nasledujúcom po dodaní tovaru alebo služieb daňovému subjektu. Žalobca zdôraznil, že vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti E. C. ako svedok jednoznačne potvrdil dodanie fakturovaných služieb daňovému subjektu, pričom správca dane napriek dlhému trvaniu vyrubovacích konaní nijako neoveroval tieto služby u odberateľov daňového subjektu, ktorí mu boli známi. Ďalej žalobca vytkol

žalovanému spôsob vyhotovenia napadnutých rozhodnutí kopírovaním obsahu rozhodnutia bez ohľadu na predmet fakturácie. Zároveň vo všetkých štyroch napadnutých rozhodnutiach sa tak identicky poukazuje na okolnosť, že „bolo zistených 5 osôb, ktorí boli pridelení zamestnávateľovi Hyundai Transys Slovakia s.r.o.“, čo je však vo vzťahu k dodávateľským faktúram od M-TRADE SK, s.r.o. č. 2502201603, 1503201601 a 1608201601 (čiže faktúram z februára, marca a augusta 2016) zásadne bez významu, nakoľko tieto sa netýkali sprostredkovania zamestnancov pre tento subjekt, ale pre odberateľov označených ako OKM stav, KIA a TRIM LEADER, vo vzťahu ku ktorým správca dane nevykonával v tomto smere žiadne dokazovanie a neuviedol žiadne úvahy.

41. Žalobca vytkol, že prvostupňové rozhodnutia správcu dane celkovo pozostávajú, pokiaľ ide o ich odôvodnenie, iba z mechanického výpočtu úkonov vykonaných v dovtedajšom konaní a zo súhrnných konštatácií v časti „Záver a vyhodnotenie dôkazov“, avšak bez tzv. premostenia zistených skutočností a svojich právnych záverov a bez reálneho (faktického) vyhodnotenia jednotlivých dôkazov. Konštatácie správcu dane i žalovaného vykazujú charakter skôr domnienok, resp. vágnych všeobecných formulácií bez ich bližšej konkretizácie na prejednávany prípad, ktoré by sa dali použiť (skopírovať) v rozhodnutí o takmer každej daňovej veci týkajúcej sa nepriznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Preskúmané rozhodnutia orgánov finančnej správy sú založené na závere o neunesení dôkazného bremena žalobcom o tom, že fakturované služby vykonal práve dodávateľ uvedený na faktúre, avšak žalovaný neuviedol, aký konkrétny dôkaz mu od žalobcu absentoval, resp. akým konkrétnym dôkazom by žalobca takéto dôkazné bremeno uniesol. Keď potom žalobca v odvolaní namietal, že správca dane neuviedol, aký ďalší dôkaz reálneho plnenia mu od daňového subjektu chýbal, žalovaný v napadnutom rozhodnutí priznačne uviedol iba to, že „je na daňovom subjekte predložiť správcovi dane také dôkazy, ktorými hodnoverne preukáže svoje tvrdenia“. Žalobca sa tak dostáva do absurdnej tautologickej situácie, keď má znášať dôkazné bremeno, avšak nech predloží akýkoľvek dôkaz, žiaden nebude žalovaným vyhodnotený ako „dostatočne hodnoverný“ a „nevzbudzujúci akékoľvek pochybnosti“, pričom potenciálny dôkaz, ktorý by nevzbudzoval akékoľvek pochybnosti, zostane pre žalobcu navždy neznámy. Dôkazné bremeno daňového subjektu je tak žalovaným vlastne posunuté do takej nedosiahnuteľnej úrovne, v ktorej ho daňový subjekt z pohľadu žalovaného nikdy nebude schopný uniesť.

42. Rozsah dôkazného bremena daňového subjektu vo vzťahu k preukazovaniu dodania služby musí byť nutne prispôsobený charakteru a druhu služby, o ktorú išlo. Ako vyplýva z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť takúto dodávku. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu (čo sa vo veci našej spoločnosti nestalo, pozn.). Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú vypovedaciu schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom (bod 62 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018; tiež bod 20 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 10Sžfk/1/2018 zo dňa 24.10.2018; tiež body 95, 96 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžfk/53/2017 zo dňa 23.01.2019).

43. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/7/2016 zo dňa 18.09.2017, z ktorého vyplýva, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal, s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“; správca dane nemôže vyzývať daňový subjekt na preukazovanie skutočností, ktoré nevyplývajú z daňového priznania a ním podaných vysvetlení, obdobne nie je možné od daňového subjektu požadovať preukazovanie skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného subjektu (napr. bod 62 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžfk/1/2018 zo dňa 27.09.2018). V tejto spojitosti je podľa názoru žalobcu nenáležité konštatovanie žalovaného, že žalobca nepreukázal, že spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., vznikla daňová povinnosť.

44. Žalobca nemal žiaden legitímny dôvod, aby zisťoval, či bude spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. predmetnú činnosť vykonávať sama, alebo prostredníctvom svojich dodávateľov. Žalobcovi nie je navyše zrejmé, prečo by mal voči spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. vyvodiť nejaký negatívny následok a zmluvu

s ňou neuzavrieť, resp. snažiť sa ju ukončiť, keby sa aj dozvedel, že spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. bude služby vykonávať subdodávateľsky, nakoľko v obchodných záväzkových vzťahoch ide o celkom obvyklé a zákonom dovolené podnikateľské konanie.

45. Žalobca konštatoval, že z kontrolovaných dokladov a svedeckej výpovede svedka E. C., bývalého konateľa dodávateľa daňového subjektu, spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., vyplýva druh a charakter služby, ktorý bol v zhode uvedený na dodávateľskej faktúre od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. Je nespochybniteľné, že v danom prípade išlo o dodanie služby za protihodnotu, kde bola stanovená dohodnutá cena. Cena bola riadne uvedená na faktúre a k cene bola vyčíslená daň z pridanej hodnoty v platnej sadzbe. Cena za dodané služby bola žalobcom v celosti preukázateľne uhradená bankovým prevodom, pričom žalobca nezodpovedá za pohyby na účte spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. a tieto sú mimo akéhokoľvek jeho vplyvu.

46. Z výsluchu svedka E. C., ako je reprodukováný v rozhodnutiach orgánov finančnej správy, bezpochyby vyplynulo, že dodanie služby bolo uskutočnené dodávateľom daňového subjektu tak, ako je deklarované na faktúre. Z vykonaného dokazovania vo vzťahu k spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. zároveň nemožno dodávateľa považovať za nekontaktného, nakoľko konateľ spoločnosti E. C. (ktorý bol konateľom spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. v čase spornej dodávky i v čase svojho výsluchu) sa zúčastnil výsluchu svedka, bol so správcom dane súčinný a v zásadnej miere bol dôkazom pre potvrdenie dodania služieb daňovému subjektu (čo však správca dane a žalovaný nevzali do úvahy).

47. Správca dane z výpovede svedka (konateľa spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. v čase spornej dodávky) použil podľa žalobcu iba tie zistenia, ktoré podľa správcu dane dodávateľa spochybňujú, pričom váhu svojho rozhodnutia položil na fakt, že E. C. neoznačil svojich konkrétnych subdodávateľov, hoci vo výpovedi jasne deklaroval, že v čase poskytovania služieb daňovému subjektu mal viaceré podnikateľské aktivity, rokoval s mnohými spoločnosťami a aj s ohľadom na čas, ktorý uplynul od poskytnutia predmetných služieb, v záujme toho, aby neuviedol chybné informácie, neuviedol konkrétne spoločnosti – svojich dodávateľov, avšak odkázal na účtovníctvo spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., z ktorého je zrejmé, kto boli jeho dodávatelia. Od podstatného zistenia z výsluchu svedka - svedkom (konateľom spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., v čase uskutočnenia dodania služby) potvrdeného samotného dodania služieb daňovému subjektu – vo svojich zisteniach orgány finančnej správy abstrahovali. Hodnotenie dôkazov správcom dane a žalovaným preto treba považovať za účelové a tendenčné v neprospech žalobcu.

48. Žalobca k žalovaným naznačovanej nevierohodnosti tvrdení svedka E. C. uviedol, že správcovi dane a žalovanému neprináleží a priori aby nazerali na výpoveď svedka ako na nepravdivú, už i so zreteľom na to, že svedok bol podľa § 25 ods. 1 Daňového poriadku poučený o povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a tiež bol podľa § 25 ods. 2 Daňového poriadku poučený o právnych následkoch nepravdivej a neúplnej výpovede. Úmyselné podanie nepravdivej alebo neúplnej svedeckej výpovede v správnom konaní je priestupkom podľa § 21 ods. 1 písm. f) zákona Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov, správca dane si však podľa § 22 ods. 2 Daňového poriadku nemôže ako o predbežnej otázke robiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný priestupok. Ak správne orgány v danej veci považovali svedeckú výpoveď za nepravdivú, mohli a mali podať podnet na prejednanie priestupku na príslušný orgán a až po právoplatnosti rozhodnutia o priestupku by mohli vyhodnotiť svedeckú výpoveď E. C. ako nepravdivú.

49. Správca dane a žalovaný v tomto prípade vo vzťahu k žalobcovi (ktorý v súlade s právnymi predpismi vedie svoje účtovníctvo, podáva daňové priznanie a platí dane) navodili stav, ako keby žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu, nakoľko M-TRADE SK, s. r. o., ako dodávateľ žalobcu, ktorá od žalobcu preukázateľne prijala sumu finančných prostriedkov zodpovedajúcu cene uvedenej na faktúrach vrátane dane z pridanej hodnoty za spochybnenú dodávku služieb, už v súčasnosti nevykonáva aktívnu podnikateľskú činnosť. Aj keby bola spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. v súčasnosti (t. j. v čase vykonávania vyrubovacieho konania u kontrolovaného daňového subjektu) prípadne nekontaktná alebo neaktívna (avšak nie jej vtedajší konateľ z obdobia uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ktorý pred správcom dane vypovedal ako svedok), neznamená to, že nevykonávala podnikateľskú činnosť pred zhruba tromi rokmi, keď bola dodávateľom daňového subjektu. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za neskoršie správanie a podnikateľský „osud“ svojich obchodných partnerov v čase nasledujúcim po dodaní tovaru alebo služieb daňovému subjektu.

Napadnuté rozhodnutie v podstate spočíva na neprípustnom prenose zodpovednosti na daňový subjekt nielen za jeho dodávateľov, ale dokonca aj za dodávateľových dodávateľov, konkrétne za spoločnosti UNI BizGROUP s. r. o., GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. a WiloFood s.r.o., ktoré mali byť podľa zistení orgánov finančnej správy dodávateľom spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. v posudzovanom období. Viaceré formulácie správcu dane i žalovaného použité v ich rozhodnutiach vzbudzujú u žalobcu dojem, ako keby išlo o rozhodnutia vydané nie vo vyrubovacom konaní a po daňovej kontrole u daňového subjektu PERSONICA, s.r.o., ale u daňového subjektu M-TRADE SK s. r. o. Žalobca však nebol účastníkom daňovej kontroly ani daňového konania v spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. a nemôže niesť žiadnu zodpovednosť ani následky za výsledok týchto konaní. Daňový subjekt v čase realizácie obchodných transakcií konal v dobrej viere a nemal žiadne vedomosti o dodávateľoch svojho dodávateľa (t. j. o subdodávkach), pričom ani nebol žiaden legitímny dôvod, pre ktorý by sa v tom čase mal o subdodávateľov svojho dodávateľa zaujímať. O existencii spoločností UNI BizGROUP s. r. o., GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. a WiloFood s.r.o., sa daňový subjekt dozvedel až počas výkonu daňovej kontroly. Napriek tomu správca dane založil svoje závery, vedúce k nepriznaniu odpočítania dane z pridanej hodnoty z faktúry za dodanie služby od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o., práve na takýchto okolnostiach či už reálnych, alebo domnelých, netýkajúcich sa však a nesúvisiacich s daňovým subjektom, ale prevažne so spoločnosťami UNI BizGROUP s. r. o., GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. a WiloFood s.r.o. Prípadné nedostatky v spoločnostiach UNI BizGROUP s. r. o., GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. a WiloFood s.r.o., resp. pochybnosti správcu dane o činnosti týchto spoločností, nemožno kvalifikovať ako nesplnenie dôkaznej povinnosti daňového subjektu. Správca dane nevyhodnocoval konanie a zastihnuteľnosť spoločností UNI BizGROUP s. r. o., GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. a WiloFood s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období, ale v súčasnosti, t. j. v čase vykonávania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. To, že spoločnosť UNI BizGROUP s. r. o. je prípadne neaktívna a nekontaktná v roku 2018 alebo 2019 (keď sa podľa obsahu prvostupňového rozhodnutia malo v sídle spoločnosti UNI BizGROUP s. r. o. konať miestne zisťovanie iným daňovým úradom, resp. keď sa iný daňový úrad snažil doručovať spoločnosti UNI BizGROUP s. r. o. na adresu jej sídla písomnosti), alebo v júni 2019 (v čase doručovania správcu dane výzvy č. 101341630/2019 z 03.06.2019) nepreukazuje, že spoločnosť UNI BizGROUP s. r. o. nemohla uskutočňovať podnikateľskú činnosť v roku 2016. Takto extenzívne formulované úvahy správcu dane presahujú podľa žalobcu rámec prípustného správneho uváženia. Spoločnosť UNI BizGROUP s. r. o. podala posledné priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2018, takže táto spoločnosť bola aktívna a podávala daňové priznania ešte dva roky po posudzovanom zdaňovacom období v roku 2016. Na to nemá vplyv ani skutočnosť, že v mieste jej sídla nemusela byť v auguste 2018 zamestnancami iného daňového úradu zastihnuteľná. Faktický prenos dôkazného bremena na žalobcu i na vzťahy týkajúce sa dodávateľovho dodávateľa, ktorý je však v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky neprípustný, sa prejavuje i v tom, že žalovaný vytkol žalobcovi, že „nijak nepreukázal“ svoje tvrdenia o tom, že v kontrolovanom období konateľka spoločnosti UNI BizGROUP s. r. o., C. F., mohla vykonávať podnikateľskú činnosť, aj keď bola evidovaná s pobytom na mestskej časti Bratislava – Petržalka. Žalovanému uniká, že žalobca zo zákona nenesie dôkazné bremeno vo vzťahu ku skutočnostiam týkajúcim sa spoločnosti UNI BizGROUP s. r. o., s ktorou žalobca nebol v žiadnom právnom vzťahu; práve naopak, žalovaný by od žalobcu aj v tejto spojitosti žiadal predkladanie dôkazov. To platí takisto pre spoločnosti GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. a WiloFood s.r.o. Ak aj správca dane zistil, že osoba C. F., ktorá je konateľkou spoločnosti UNI BizGROUP s. r. o., má od 01.07.2013 evidovaný trvalý pobyt na mestskej časti Bratislava – Petržalka, správcovi dane by malo byť známe, že adresa trvalého pobytu má len evidenčný a administratívny charakter a ak má určitá osoba evidovaný trvalý pobyt na obci (meste), neznamená to automaticky, že takáto osoba je faktickým „bezdomovcom“. To, že pani C. F. má evidovaný trvalý pobyt na mestskej časti Bratislava – Petržalka, preto nemožno bez ďalšieho vyhodnocovať tak, že ide o „bezdomovca“ a už vonkoncom nie tak, že takáto osoba nemôže alebo nemohla vykonávať prácu alebo podnikateľskú činnosť. Žalovaný na túto časť odvolacej argumentácie žalobcu, okrem požadovania od žalobcu predkladania dôkazov (avšak pri absencii dôkaznej povinnosti žalobcu v tomto smere), nijako vecne nereagoval.

50. Žalobca ako daňový subjekt preukázal prijatie služby, ktorá mu bola reálne dodaná. Od žalobcu nie je možné legitímne vyžadovať preukazovanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal a ktoré sa vzťahujú výlučne na dodávateľov jeho dodávateľov. Daňový subjekt nemôže zaťažovať povinnosť preukazovať, akými spôsobmi si dodávatelia jeho dodávateľa (ďalší v dodávateľskom reťazci) splnili svoje záväzky voči svojmu odberateľovi (dodávateľovi daňového subjektu).

51. Žalobca poukázal na súvisiacu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie v otázkach práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej ak je preukázaná reálnosť dodania fakturovaného plnenia a existujú pochybnosti iba o tom, či ho skutočne vykonal dodávateľ uvedený na faktúre alebo jeho subdodávateľ, takáto okolnosť nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, s jedinou výnimkou, a to, ak správca dane preukáže, že: a) došlo k podvodnému konaniu na dani z pridanej hodnoty, a súčasne b) vzhľadom na objektívne preukázané okolnosti daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou tohto podvodu; obe uvedené podmienky musia byť pritom splnené kumulatívne a dôkazné bremeno ich preukázania zaťažuje správcu dane, nie daňový subjekt.

52. V súvislosti s uvedeným žalobca poukázal na to, že správca dane ešte v tretích rozhodnutiach konštatoval, že dodanie fakturovaných služieb nebolo preukázané tak, že službu dodala práve spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. Podľa správcu dane „nebol získaný a predložený dôkaz, ktorý by preukázal reálnosť dodania služieb práve touto spoločnosťou“. Obdobnú konštatáciu použil správca dane aj v závere rozhodnutia („nebolo dostatočne preukázané, že služby (...) boli realizované dodávateľom uvedeným na faktúre, t. j. spoločnosťou M-TRADE SK, s. r. o.“). Žalovaný rozšírenie svojej právnej kvalifikácie oproti prvostupňovému rozhodnutiu aj o nepreukázanie dodania služby (ako takej) bližšie neodôvodnil a žalobca takýto záver žalovaného považuje za jednoznačne arbitrárny a porušujúci procesné práva daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. V prejednávanej veci orgány finančnej správy vo svojich rozhodnutiach ani len netvrdili, a už vonkoncom ničím nepreukazovali, že by malo ísť o podvod na dani z pridanej hodnoty, o ktorom žalobca vedel alebo mal vedieť. Podmienky nepriznania nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty preto prima facie nenastali.

53. V závere správnej žaloby žalobca poukázal aj na právne závery Súdneho dvora Európskej únie vyslovené v rozsudku z 09.12.2021 vo veci C-154/20 (Kemwater ProChemie), ktoré musia byť záväzne aplikované pri výklade a uplatňovaní vnútroštátnej úpravy práva na odpočítanie DPH v členských štátoch Európskej únie, z ktorých vyplýva, že náhľad správcu dane prezentovaný v protokole i vo svojich rozhodnutiach, že pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty „musí byť jednoznačne a nespochybniteľne preukázané, že služby boli dodané subjektom uvedeným na faktúre“, je nesprávny a nezodpovedajúci eurokonformnému výkladu zákona o DPH (t. j. výkladu súladnému s ustanoveniami smernice Rady 2006/112/ES).

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

54. Žalovaný sa písomne vyjadril k správnej žalobe žalobcu podanej proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného a navrhol ju zamietnuť ako neopodstatnenú. Zároveň uviedol, že rozhodnutia žalovaného boli vydané na základe zistenia, že žalobca nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorého ekonomickú činnosť správca dane dôvodne spochybnil. Na základe vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vyrubil rozdiel dane z dôvodu, že nepriznal nárok na odpočítanie DPH z prijatej služby za sprostredkovanie z faktúr vystavených dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže nebola preukázaná materiálna existencia služby. Podľa žalovaného, správca dane postupoval v súlade so zákonom o DPH a Daňovým poriadkom, keď na základe všetkých získaných dôkazov spochybnil realizáciu predmetu fakturácie. Správca dane vyhodnotil databázu ako účelovo vyhotovený a predložený dôkaz s cieľom preukázať dodanie služby. Správca dane svojím dokazovaním preukázal, že na základe vystavených faktúr deklarovaným dodávateľom, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na základe § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne nebolo preukázané právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Nebolo preukázané, že službu mohol dodať deklarovaný dodávateľ priamo, resp. prostredníctvom subdodávateľov. Žiadny z dotknutých subjektov nepreukázal skutočné dodanie sprostredkovania. V daňovom konaní a pri daňovej kontrole nie je povinnosťou správcu dane, aby dokazoval, že údaje o určitom účtovnom prípade zaznamenané u daňového subjektu sú v rozpore so skutočnosťou, je však povinný preukázať, že o súlade so skutočnosťou existujú vážne pochybnosti, čo robí daňovým subjektom predložené doklady nevierohodnými a neúplnými, čo v danom prípade nastalo, keďže pravdivosť obchodného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom nebola preukázaná reálnym dodaním služieb osobou uvedenou na faktúre. Podľa žalovaného, dôkazy predložené žalobcom nepreukazujú ním prezentované skutočnosti, pretože sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, že sporný zdaniteľný obchod bol dodaný dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., pričom komplexným vyhodnotením dôkazov nebola preukázaná ani materiálna existencia deklarovanej

služby. V danom prípade dôkazné bremeno v súvislosti s odpočítanou DPH fakturovanou deklaroványm dodávateľom žalobca na základe § 24 ods. 1 Daňového poriadku neuniesol. Správca dane postupoval podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku a bral do úvahy skutočný obsah skutočností rozhodujúcich pre vyrubenie dane. Na úkony bez riadneho podnikateľského dôvodu správca dane neprihliadal. Závery žalovaného, ako aj správca dane nie sú založené na skutočnosti, že nebolo možné preveriť účtovné doklady dodávateľskej spoločnosti, ale na tom, že z dokazovania správca dane vyplynulo, že odvolávajúci sa nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorého ekonomickú činnosť správca dane preukázateľne spochybnil. Správca dane spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu, medzi deklaroványm dodávateľom a žalobcom a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal ani reálnu existenciu tovaru.

55. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SGI a Valériane SNC) vyplýva, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdaniteľná osoba nedisponuje materiálnou existenciou plnenia. Zdaniteľná osoba, ktorej je odmietnuté právo na odpočítanie dane z dôvodu neexistencie zdaniteľného plnenia, sa nenachádza v porovnateľnej situácii ako zdaniteľná osoba, ktorej bolo plnenie skutočne poskytnuté.

56. K námietke v súvislosti s dňom začatia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že z ustanovenia § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola sa v danom prípade začala dňom určeným v oznámení správca dane o daňovej kontrole (dňa 16.5.2018) a nie dňom prevzatia dokladov od príslušníkov finančnej správy Kriminálneho úradu finančnej správy dňa 18.04.2018 napriek tomu, že v zápisnici o prevzatí dokladov sa uvádza ako účel predloženia dokladov „daňová kontrola za zdaňovacie obdobia 1-12/2016“. Daňový poriadok v ustanovení § 46 ods. 3 upravuje oprávnenie správca dane začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia vtedy, ak sú splnené zákonom stanovené podmienky, napr. o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Ak v predmetnom prípade správca dane zaslal oznámenie o daňovej kontrole, potom začatie daňovej kontroly dňa 16.05.2018 je v súlade s Daňovým poriadkom.

57. K námietke žalobcu, že žalovaný nedisponoval v čase vydania napadnutého rozhodnutia úplným spisovým materiálom žalovaný uviedol, že dôkazy (od začatia daňovej kontroly až po odvolacie konanie v súvislosti s prvým rozhodnutím správca dane), boli žalovanému predložené ako prílohy už na základe predkladacej správy č. 102175107/2019 zo dňa 17.09.2019, kedy správca dane predložil 77 príloh, na základe predkladacej správy č. 101886810/2020 zo dňa 2.12.2020, kedy správca dane predložil 34 príloh. Ďalšie dôkazy – prílohy v počte 21 boli žalovanému predložené v súvislosti s predkladacou správou č. 102602734/2021 zo dňa 20.12.2021. Žalovaný teda v čase rozhodovania disponoval úplným spisovým materiálom.

Vyjadrenia žalobcu k vyjadreniam žalovaného (repliky)

58. Žalobca sa k vyjadreniam žalovaného vyjadril prostredníctvom replík s tým, že sa oboznámil s vyjadrením žalovaného i s jeho prílohami, ako aj so zoznamom dokumentov predložených správne mu súdu v listinnej podobe, ktorý sa nachádza v súdnom spise na č. I. 222-223. Ide o zoznam 126 dokumentov v listinnej podobe, ktoré spolu s dokumentmi predloženými žalovaným správne mu súdu v elektronickej podobe (napadnutým rozhodnutím a doložkou právoplatnosti a vykonateľnosti k nemu), majú zjavne predstavovať (podľa žalovaného) kompletný administratívny spis v danej veci. Žalobca prostredníctvom splnomocneného zástupcu 20.03.2023 nahliadol do súdneho a pripojeného administratívneho spisu na správnom súde a namietal, že žalovaný nepredložil správne mu súdu všetky dokumenty, ktoré súčasťou administratívneho spisu byť majú a ktorými orgány finančnej správy v danej veci (v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní u právneho predchodcu žalobcu na DPH) disponovali a disponovať museli. To, čo žalovaný predložil správne mu súdu ako administratívny spis, teda nie je kompletný administratívny spis vo veci žalobcu, ktorá je predmetom súdneho prieskumu. Ako vyplýva z rozhodovacej činnosti kasačného súdu, administratívne spisy sú v konaní o správnej žalobe esenciálnym dôkazným prostriedkom, z ktorého správny súd vychádza, pretože pri svojej činnosti tiež zisťuje, či obsah administratívnych spisov je dostatočnou oporou pre správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy. Predloženie administratívnych spisov v tomto kontexte preto nemožno chápať inak ako predloženie úplných a komplexných administratívnych spisov. Pod

termínom administratívne spisy potom treba rozumieť úplný žurnalizovaný a originálny spisový materiál orgánov verejnej správy v danej veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (R 66/1998, R 22/2016). Predloženie administratívnych spisov je zároveň spolu s vyjadrením sa k žalobe základnou procesnou obranou žalovaného orgánu verejnej správy proti podanej správnej žalobe (pozri body 19 a 27 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžrk/1/2018 zo dňa 26.02.2019).

59. V judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo konštatované, že nepostačuje, ak skutočnosti uvedené v dôvodoch rozhodnutia nie sú podložené dôkazmi obsahnutými v administratívnom spise (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžp/12/2011 zo dňa 08.09.2011, tiež rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžp/14/2011 zo dňa 17.01.2012).

60. Ešte v režime správneho súdnictva upraveného v Občianskom súdnom poriadku účinnom do 30.06.2016 Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane zaujal stanovisko, že v prípade, že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis, prípadne predloží neúplný spis, alebo len fotokópiu spisu, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade so zákonom. Za takej situácie súd v správnom súdnictve nemôže posúdiť, či rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu žalovaným zodpovedá obsahu spisu, či je dostatočné pre posúdenie veci. Preto je pri nepredložení administratívneho spisu, pri predložení nekompletného administratívneho spisu alebo len fotokópie administratívneho spisu rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nepreskúmateľné, čo samo o sebe zakladá dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie – porovnaj napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 8Sžo/6/2010 zo dňa 30.09.2010; 8Sžf/41/2011 zo dňa 25.09.2012; sp. zn. 5Sži/20/2012 zo dňa 28.02.2013; sp. zn. 8Sžp/18/2012 zo dňa 20.06.2013; sp. zn. 8Sžf/58/2012 zo dňa 26.09.2013; sp. zn. 3Sžf/41/2014 zo dňa 25.05.2016; sp. zn. 8Sžo/105/2015 zo dňa 25.03.2018; sp. zn. 8Sžo/254/2015 zo dňa 27.09.2018).

61. V predošlom odseku uvedený právny názor prevzal kasačný súd a naďalej ho aplikuje i pri rozhodovaní vo veciach, v ktorých sa už postupuje podľa Správneho súdneho poriadku účinného od 01.07.2016 – v tejto súvislosti pozri napr. bod 25 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžfk/17/2017 zo dňa 11.07.2018; bod 23 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžfk/26/2017 zo dňa 31.01.2019; bod 23 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžfk/9/2017 zo dňa 18.12.2019; bod 9 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 9Sžsk/57/2020 zo dňa 24.03.2021; bod 30 odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 7Sžsk/62/2020 zo dňa 30.06.2021.

62. Právny predchodca žalobcu prostredníctvom substitučne splnomocneného zástupcu nahliadal do administratívneho spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty, vyrubovacích a odvolacích konaní za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016, a to u správcu dane 28.04.2022, t. j. v čase, keď už bolo vydané napadnuté rozhodnutie žalovaného (deň pred jeho doručením právneho predchodcovi žalobcu). O nahliadaní do spisu bola spísaná zápisnica Daňového úradu Žilina, pobočky Liptovský Mikuláš, č. 101103251/2022 z 28.04.2022 o vykonaní úkonu, ktorú žalovaný spolu s administratívnym spisom správneho súdu nepredložil (hoci išlo o nahliadanie do kompletného administratívneho spisu v danej veci, a to ešte dokonca v čase, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného, síce vydané, nebolo právoplatné). Pretože predmetná zápisnica o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28.04.2022 nepochybne mala byť súčasťou žalovaným správneho súdu predloženého administratívneho spisu (avšak nie je), žalobca ju predložil správneho súdu v prílohe tohto vyjadrenia ako dôkaz.

63. Zo zápisnice o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28.04.2022 vyplýva, že správca dane poskytol zástupcovi daňového subjektu k nahliadnutiu kompletný spis, pričom splnomocnený zástupca sa do zápisnice (strana 2) vyjadril nasledovne: „Žiadal som správcu dane o predloženie na nahliadnutie kompletného administratívneho spisu, resp. spisov vo veci daňovej kontroly a vyrubovacích konaní vrátane odvolacích konaní v daňovom subjekte PERSONICA, s.r.o. na DPH za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. Mám preto za to, že dokumenty, ktoré mi boli predložené na nahliadnutie a ktoré sú všetky uvedené v prílohe tejto zápisnice, predstavujú kompletný obsah daného administratívneho spisu.“ Prílohou zápisnice je potom dokument označený „OBSAH SPISU“, v ktorom sú položkovito (vo forme tabuľkového zoznamu) vymenované všetky dokumenty, ktoré v tom čase (28.04.2022) tvorili

obsah administratívneho spisu v danej veci (v daňovej kontrole, vyrubovacích a odvolacích konaniach na DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2016).

64. Obsahom správneho súdu v tejto veci predloženého administratívneho spisu však nie sú viaceré pre vec relevantné dokumenty, ktoré, ako to vyplýva zo zápisnice o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 zo dňa 28.04.2022, k 28.04.2022 (čiže v čase po vydaní napadnutého rozhodnutia žalovaného) obsahom administratívneho spisu boli a z ktorých aj orgány finančnej správy vychádzali vo svojich rozhodnutiach. Uvedené je možné jednoducho a jasne verifikovať porovnaním zoznamu dokumentov v prílohe k zápisnici o vykonaní úkonu č. 101103251/2022 z 28.04.2022 s názvom „OBSAH SPISU“ so zoznamom dokumentov v počte 126 na č. I. 222-223 súdneho spisu, ktoré predstavujú žalovaným správneho súdu predložený administratívny spis.

65. Žalovaný správneho súdu v rámci administratívneho spisu nepredložil okrem iného (okrem takých dokumentov, ktoré priamo nesúviseli s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, prípadne sa týkali preverovaných služieb (stavebných prác), ktoré boli napokon správcom dane v treťom vyrubovacom konaní uznané, pozn.) nasledovné pre vec podstatné dokumenty: žiadosť správcu dane č. 102284529/2018 z 27. novembra 2018 adresovanú Finančnému riaditeľstvu SR o zrušenie stupňa utajenia analytických výstupov z kontrolných výkazov dodávateľov daňového subjektu EMRA, s.r.o., RYJA, s.r.o., a M-TRADE SK, s. r. o.; odpoveď Daňového úradu Trnava, pobočky Dunajská Streda, na dožiadanie týkajúce sa spoločnosti GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o., č. 100527232/2019 z 27.02.2019, zaevidovanú na Daňovom úrade Žilina 07.03.2019 pod ev. č. 132472/2019; zápisnicu správcu dane o vykonaní úkonu č. 102251133/2019 z 27.09.2019, ktorého predmetom bolo vrátenie dokladov právneho predchodcu žalobcu, týkajúcich sa období január až december 2016, Kriminálnemu úradu finančnej správy a neuznané dodávateľské faktúry spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. s objednávkou a CD nosičom s databázou osôb, ktorý bol správcovi dane predložený 18.10.2018 spolu s ďalšími dokladmi k daňovej kontrole.

66. Žalovaný nepredložil správneho súdu v rámci odpovedí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky na žiadosti správcu dane o zrušenie stupňa utajenia analytických výstupov z kontrolných výkazov pre DPH ani žiadne samotné získané kontrolné výkazy a výstupy z nich. Napriek tomu sám žalovaný napr. na strane 11 napadnutého rozhodnutia poukazuje na obsah kontrolných výkazov; rovnako údajné zistenia z kontrolných výkazov pre DPH uvádza správcu dane napr. na prelome strán 7 a 8 tretieho prvostupňového rozhodnutia, ako aj na strane 9 tretieho prvostupňového rozhodnutia.

67. V okolnostiach danej veci je závažným najmä nepredloženie výstupov z kontrolných výkazov pre DPH dodávateľskej spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., ktoré zrejme mali byť správcovi dane zaslané s odpoveďou Finančného riaditeľstva SR č. 665547/2018 z 28. novembra 2018, zaevidovanou u správcu dane pod ev. č. 674518/2018 z 3. decembra 2018 (dokument s poradovým číslom 26 v zozname predložených dokladov na č. I. 222 p. v. súdneho spisu), a z ktorých mal správcu dane zistiť, že dodávateľmi daňového subjektu M-TRADE SK, s. r. o., mali byť spoločnosti UNI BizGROUP s.r.o., GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o. a WiloFood, s.r.o. Takéto tvrdenie správcu dane (prevzaté žalovaným) je však následne nepreukázateľné a nepreskúmateľné (pre správny súd i pre žalobcu) bez možnosti znalosti samotných v tej súvislosti relevantných dôkazov, ktoré sa v administratívnom spise predloženom súdu nenachádzajú (najmä kontrolné výkazy a daňové priznania pre DPH spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o., ako aj jej tvrdených subdodávateľov za príslušné zdaňovacie obdobie). Správneho súdu musí byť žalovaným orgánom verejnej správy umožnené oboznámiť sa pri prieskume správnu žalobou napadnutého rozhodnutia s úplným autentickým obsahom všetkých dôkazných prostriedkov a ďalších podkladov pre vydanie rozhodnutia, z ktorých vychádzal správny orgán.

68. Obsahom správneho súdu predloženého administratívneho spisu nie je ani daňové priznanie spoločnosti PERSONICA, s.r.o., na DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, ďalej žiadne dokumenty, z ktorých by vyplývalo oprávnenie na zastupovanie daňového subjektu postupne zástupcami K. T. (u nej ani dokument, z ktorého by vyplývalo ukončenie zastupovania) a A. C. C., pričom išlo o osoby, s ktorými správcu dane konal v priebehu daňovej kontroly ako so zástupcami daňového subjektu.

69. Žalobca v podaných vyjadreniach zopakoval ako reakciu na vyjadrenie žalovaného svoje žalobné námietky, pričom tieto v podstatných okolnostiach zhrnul a zdôraznil, pričom ich rozšíril aj o ďalšie argumenty. Opätovne poukázal na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a prenos dôkazného

bremena medzi žalobcom a správcom dane. Žalobca dôvodil opodstatnenosť svojich žalobných námietok, pričom svoju argumentáciu oprel o ďalšiu rozhodovaciu súdnu prax. Žalobca sa opätovne vyjadril aj k dodržaniu zákonnej lehoty daňovej kontroly a k postupu správcu dane pri prevzatí účtovných dokladov od Kriminálneho úradu finančnej správy, ktorý vyhodnotil ako nezákonný a za nezákonné označil aj správcu dane získané dôkazy.

Vyjadrenie žalovaného k vyjadreniu žalobcu (duplika)

70. Žalovaný právo vyjadriť sa k vyjadreniu žalobcu (dupliky) nevyužil, s výnimkou konania sp. zn. 31S/203/2022, v ktorom žalovaný dňa 25.01.2024 doručil správne súdu stručné vyjadrenie, podľa ktorého s argumentáciou žalobcu vyjadril nesúhlas a v celom rozsahu zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí, ako aj na skutočnostiach uvedených vo vyjadrení k správnej žalobe. Žalovaný ďalej uviedol, že predložil všetky podstatné doklady administratívneho spisu žalobcu, týkajúce sa posudzovanej veci. Podľa názoru žalovaného, rozhodnutie správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení, t. j. procesných ustanovení Daňového poriadku, hmotnoprávneho predpisu zákona o DPH a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

71. Žalobca prostredníctvom právneho zástupcu podal na Krajský súd v Žiline, ako správny súd, dňa 29.06.2022 správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č.100905974/2022 zo dňa 14. 04. 2022, č. 100906639/2022 zo dňa 14. 04. 2022, č. 100904760/2022 zo dňa 14. 04. 2022, č. 100905544/2022 zo dňa 14. 04. 2022.

72. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, uznesením sp. zn. 31S/124/2022 zo dňa 29.09.2022, právoplatným dňa 11.11.2022, vylúčil preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100906639/2022 zo dňa 14. 04. 2022, č. 100904760/2022 zo dňa 14. 04. 2022, č. 100905544/2022 zo dňa 14. 04. 2022 na samostatné konania. Konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100906639/2022 zo dňa 14. 04. 2022 bola pridelená na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 31S/203/2022. Konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100904760/2022 zo dňa 14. 04. 2022 bola pridelená na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 31S/204/2022. Konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905544/2022 zo dňa 14. 04. 2022 bola pridelená na Krajskom súde v Žiline sp. zn. 31S/205/2022.

73. Na základe zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. V dôsledku uvedeného boli konania pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 31S/124/2022, 31S/203/2022, 31S/204/2022 a 31S/205/2022 vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) pod sp. zn. ZA-31S/124/2022, ZA-31S/203/2022, ZA-31S/204/2022 a ZA-31S/205/2022.

74. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením sp. zn. ZA-31S/124/2022 zo dňa 17.04.2024 spojil na spoločné konanie veci vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-31S/124/2022, sp. zn. ZA-31S/203/2022, sp. zn. ZA-31S/204/2022 a sp. zn. ZA-31S/205/2022 s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou sp. zn. ZA-31S/124/2022. Uznesenie nadobudlo právoplatnosť dňa 10.05.2024. Správny súd spojil uvedené veci, v ktorých bola podaná jedna správna žaloba, na spoločné konanie podľa § 65 ods. 1 Správneho súdneho poriadku z dôvodu, že veci spolu skutkovo súvisia (ide o určenie rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia - január 2016, február 2016, marec 2016 a august 2016, bola vedená jedna daňová kontrola - protokol z daňovej kontroly číslo 100857527/2019 zo dňa 11.04.2019, bol určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty okrem iného aj vo vzťahu k dodaniu služieb od toho istého deklarovaného dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o.) a týkajú sa tých istých účastníkov konania.

75. Žalobca žiadal na prejednanie veci nariadiť pojednávanie, správny súd preto nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP na deň 30.05.2024. Žalovaný sa pojednávania pred správnym

súdom nezúčastnil, ospravedlnil svoju neúčasť a súhlasil, aby správny súd vec prejednal a rozhodol na pojednávaní bez prítomnosti žalovaného.

76. Na pojednávaní sa právny zástupca žalobcu vyjadril v zhode s obsahom písomných podaní. Zhrnul, že správna žaloba obsahuje tak žalobné námietky hmotnoprávneho ako aj procesnoprávneho charakteru, pričom upriamil pozornosť na námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí spočívajúcej v neúplnosti obsahu administratívneho spisu v čase administratívneho konania, ako aj v čase pojednávania správneho súdu, teda v podobe v akej existoval v čase administratívneho konania a v podobe v akej bol predložený správne súdu. Uviedol, že nahliadnutím do elektronického súdneho spisu pred pojednávaním zistil, že zo strany žalovaného boli súdu dodatočne predložené faktúry, ale bez objednávok a databáza na CD nosiči nebola predložená. Ďalej poukázal na dokumenty uvedené v správnej žalobe na str. 9, na základe ktorých bol vypracovaný úradný záznam č. 100581085/2020 z 03.03.2020 s tým, že dokumenty, na základe ktorých bol vypracovaný úradný záznam, nikdy neboli súčasťou administratívneho spisu a podľa žalobcu nestačí, ak správca dane voľne reprodukuje obsah týchto dokumentov. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5SžI/7/2016.

77. Na pojednávaní právny zástupca žalobcu zdôraznil kľúčovú námietku správnej žaloby, že v priebehu daňovej kontroly a aj v tretích prvostupňových rozhodnutiach správcu dane bolo spochybnené dodanie služieb deklarovaným dodávateľom a nie materiálna existencia plnenia - služieb. Napriek tomu žalovaný rozšíril tieto konštatácie správcu dane aj o to, že nebola preukázaná existencia materiálneho plnenia. Táto pochybnosť však nebola daňovému subjektu oznámená do skončenia daňovej kontroly. Orgány finančnej správy náležite nevyhodnotili to, že bolo potvrdené dodanie služieb zo strany konateľa dodávateľa. Ďalej tiež nepreverovali služby a jednotlivých uchádzačov o zamestnanie u odberateľov žalobcu, a preto nebolo dostatočne vykonané dokazovanie v tomto smere.

78. Zo strany Kriminálneho úradu finančnej správy boli zaistené doklady žalobcu a tieto doklady následne Kriminálny úrad finančnej správy odovzdal správcovi dane, a teda išlo o obchádzanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, lebo správca dane mal účtovníctvo žalobcu s časovým predstihom pred začatím daňovej kontroly. Postup Kriminálneho úradu finančnej správy pri odovzdávaní dokladov bol v rozpore so zákonom č. 652/2004 Z. z. a teda tento nedostatok sa preniesol aj do daňovej kontroly, teda ak správca dane obdržal doklady v rozpore so zákonom, tento nedostatok postihol aj daňovú kontrolu. Žalobca zotrval na argumentácii prednesenej v správnej žalobe a žiadal, aby správnu žalobou napadnuté rozhodnutia boli zrušené a bola mu priznaná náhrada trov konania.

79. V rámci záverečného slova právny zástupca žalobcu iba v stručnosti uviedol, že s prihliadnutím na obsah podanej správnej žaloby, repliky a prednesu na pojednávaní navrhol, aby správny súd správnym žalobám vyhovel a aby žalobcovi bola priznaná náhrada trov konania.

80. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné poukázať na všeobecné východiská súdneho prieskumu pred správnym súdom. Správny súd preskúmava zákonnosť rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy a postup, ktorý vydaniu rozhodnutí (resp. opatrení) predchádzal a to, či rozhodnutia (príp. opatrenia) orgánov verejnej správy a ich postup sú v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi. Konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania, správny súd nenahrádza a nedopĺňa konanie orgánu verejnej správy a nie je v jeho právomoci vykonávať prieskum správnu žalobou napadnutých aktov orgánov verejnej správy a ich postupu nad rozsah a dôvody správnej žaloby, okrem prípadov, v ktorých Správny súdny poriadok výslovne na takýto postup správny súd zmocňuje. Správne žaloby žalobcu sú ale všeobecnými správnymi žalobami, pri ktorých nie je v právomoci správneho súdu vyhľadávať za žalobcu nezákonnosti v postupe a v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, prípadne konkretizovať všeobecné a nekonkrétne žalobné námietky. Iniciátorom súdneho konania pred správnym súdom je žalobca – účastník administratívneho konania a je na ňom, ako svoje právo na prieskum zákonnosti rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy využije, teda aké žalobné dôvody v správnej žalobe prednesie a vymedzí. Podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, ak nie je ustanovené inak. V ustanovení § 134 ods. 2 SSP sú vymedzené nedostatky resp. sú druhovo vymedzené veci, pri ktorých správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby. Správny súd v postupe a v rozhodnutiach daňových orgánov nezistil nedostatky vymedzené v tomto zákonom ustanovení a nejde ani o žiadnu z druhovo vymedzených vecí v tomto zákonom ustanovení, preto nebol

dôvod vykonať prieskum správnu žalobou napadnutého rozhodnutia nad rozsah a dôvody správnej žaloby.

81. Správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov všeobecnej správnej žaloby, a dospel k záveru, že správne žaloby žalobcu o preskúmanie napadnutých rozhodnutí žalovaného sú nedôvodné, preto ich podľa § 190 SSP zamietol.

82. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP; (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

83. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

84. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. (2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak

- rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
- rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený,
- ide o veci podľa § 192,
- ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba,
- ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),
- vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

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

86. Podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; (1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. (2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

87. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, 88. c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

89. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015; Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- 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.

90. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdnym dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën).

91. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak :

- (1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane,
- (2) došlo k daňovému podvodu
- (3) došlo k prípadu zneužitia práva.

92. Kumulatívne splnenie hmotnoprávnych podmienok je aj pri určitom judikatórnom posune naďalej základným predpokladom pre odpočet DPH. Splnenie podmienok pre odpočítanie dane vo všeobecnosti preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. V prípade, že by boli hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené, aj tak môže dôjsť k obmedzeniu práva na odpočítanie dane, a to v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva. Potreba rozlišovania dôvodov na odpočítanie dane a zamedzenie „zmiešavania“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane bola opakovane vyslovená v judikatúre Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022). Potreba rozlišovania uvedených dôvodov nachádza svoj materiálny odraz aj v teórii dôkazného bremena, pretože ide o odlišné prípady pre neuznanie odpočítania dane a je pri nich odlišný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane.

93. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú :

- (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa),
- (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia),
- (3) že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

94. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje.

95. Platiteľ dane si v zmysle Zákona o DPH môže odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), a
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

96. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Predpoklady pre posúdenie vecí ako daňového podvodu boli zadefinované v judikatúre Súdneho dvora EÚ, na základe ktorej bol vytvorený tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena:

- (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca),
- (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nedbalosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu)
- (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

97. Z uvedenej úvodnej argumentácie je zrejmé, že zákon o DPH, ktorý prevzal právnu úpravu smernice o DPH, stanovuje podmienky, za ktorých si daňový subjekt môže uplatniť právo na odpočítanie dane, pričom tieto sú vymedzené kumulatívne a nesplnenie čo len jednej z týchto podmienok je dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok. Splnenie týchto kumulatívne vymedzených podmienok nemožno odpustiť. Na preukázanie nároku na odpočítanie dane nestačí len predloženie faktúry a ostatných účtovných dokladov preukazujúcich formálnu stránku deklarovaného plnenia - v tomto prípade poskytnutia služby. Zákonodarca pri uplatnení nároku na odpočet DPH požaduje aj preukázanie materiálnej stránky - preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdanieľného plnenia. Z uvedeného vyplýva, že je potrebné preukázať skutočné/reálne dodanie tovaru resp. poskytnutie služby deklarovaným dodávateľom.

98. Správny súd v prvom rade uvádza, že v súlade s ustanovením § 134 ods. 1 SSP je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadnu z výnimiek ustanovenú v odseku 2 citovaného paragrafu. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP je jednou z povinných náležitostí správnej žaloby uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (tzv. žalobné body). Je povinnosťou žalobcu v konkrétnostiach uviesť, v čom je rozhodnutie, ktoré napáda, alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a ako to malo vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Správny súd si nemôže žalobné body sám dopĺňať, alebo ich vyvodzovať z obsahu administratívneho spisu, či napadnutých rozhodnutí.

99. V rámci bodu II. správnej žaloby žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatočné odôvodnenie vzhľadom na to, že podľa žalobcu sa žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí nevysporiadal s niektorými podľa žalobcu špecifickými a podstatnými odvolacími námietkami, keď v daňovom konaní sa žalovaný v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, keď tejto povinnosti sa nemožno zbaviť (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Z hľadiska posúdenia dostatočnosti odôvodnenia je podstatné, aby sa správne orgány vo svojich rozhodnutiach vysporiadali so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch znamenať konzumáciu vysporiadania sa s niektorými čiastkovými námietkami, pričom uvedené platí najmä v prípade takých podaní, ktoré sú čo do rozsahu obsiahle, ako tomu bolo aj v prípade odvolaní žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane. Aj v zmysle judikatúry Ústavného súdu (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07, I. ÚS 342/2010) a Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994, č. 18390/91) sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Nevyžaduje sa, aby na každú námietku účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia tak, ako to v žalobe prezentuje žalobca, ale iba na taký argument či námietku, ktorá je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúca a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

100. V zmysle uvedeného má správny súd za to, že žalovaný dostatočne odôvodnil napadnuté rozhodnutia, nakoľko obsahujú odpovede na podstatné odvolacie námietky žalobcu. Zároveň je potrebné uviesť, že správna žaloba žalobcu v tejto časti neobsahuje žiadne konkrétne a zároveň pre prejednávane veci podstatné skutočnosti, s ktorými by sa žalovaný, či správca dane nevysporiadali alebo ktoré by

nezobrali do úvahy, či ich nesprávne vyhodnotili, preto správny súd vyhodnotil žalobné námietky v tejto časti správnej žaloby ako všeobecné, neumožňujúce vykonať súdny prieskum zo strany správneho súdu.

101. Správny súd zároveň uvádza, že prvostupňové konanie a odvolacie konanie tvoria jeden celok, preto námietka, že správca dane sa nevysporiadal s vyjadrením daňového subjektu zo dňa 23.05.2019 k protokolu z daňovej kontroly v časti nedodržania lehoty daňovej kontroly nie je dôvodná, nakoľko žalovaný na túto námietku v rámci odvolacieho konania reagoval v odôvodnení napadnutých rozhodnutí (strana 16 napadnutých rozhodnutí). Zároveň je potrebné uviesť, že skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s argumentáciou ohľadom vymedzenia pochybností správcu dane, s ktorou sa stotožnil žalovaný, hoci táto argumentácia je založená na odlišných záveroch, ako na záveroch k akým dospel žalobca, nemožno zamieňať s nepreskúmateľnosťou napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov.

102. Podľa názoru správneho súdu z dokazovania vykonaného správcou dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacích konaní vyplýva, že správca dane určil žalobcovi prvostupňovými rozhodnutiami rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia január, február, marec a august 2016 z dôvodu nepreukázania splnenia druhej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH, ktorou je materiálna existencia plnenia. Z preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov vo všeobecnosti vyplýva, že žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, konkrétne že nebolo preukázané skutočné dodanie služieb od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. Daňové orgány nespochybnili len to, že služby dodal deklarovaný dodávateľ, ale spochybnili realitu plnenia – dodanie služby. Žalobca preto vychádzal z nesprávneho záveru, že realizácia plnenia nebola spochybnená. Úlohou správneho súdu v tomto súdnom konaní bolo v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby preskúmať, či závery daňových orgánov z hľadiska zákonnosti obstoja a či v ich postupe nedošlo k takým vadám, ktoré by mohli mať za následok nezákonnosť ich rozhodnutí. V tejto súvislosti je preto dôležité uviesť, že dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zaťažuje predovšetkým daňový subjekt (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, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť). Je povinnosťou daňového subjektu predložiť dôkazy preukazujúce splnenie podmienok vyžadovaných pre vznik ním uplatňovaného nároku. Správca dane v daňovej kontrole len preveruje/verifikuje, či boli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH. Úlohou správcu dane nie je zisťovať ako sa deklarované obchodné transakcie naozaj stali a vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu. Správca dane len verifikuje tvrdenia daňového subjektu a v prípade, že ich spochybní, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt. Ak správca dane pri preverovaní tvrdení a podkladov daňového subjektu nadobudne dôvodnú pochybnosť o oprávnenosti uplatňovaného nároku – preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je opäť na daňovom subjekte, aby predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvrátil pochybnosti správcu dane. Dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane v úplnom rozsahu len v prípade záveru o podvodnom konaní a o zneužití práva, čo nebol prejednávaný prípad.

103. V rámci bodu III. správnej žaloby žalobca namietal nedodržanie procesného postupu v zmysle § 73 ods. 2 Daňového poriadku, t. j. nepostúpenie odvolania správcou dane s úplným spisovým materiálom. Správny súd nahliadnutím do administratívnych spisov zistil, že správca dane síce nepostupoval v zmysle uvedeného ustanovenia a v rámci odvolacieho konania proti v poradí tretím rozhodnutiam predložil žalovanému len časť listín tvoriacich administratívny spis, avšak zároveň je potrebné uviesť, že nie každé porušenie procesného postupu má automaticky za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. V okolnostiach veci správny súd prihliadol najmä na to, že z predkladacích správ týkajúcich sa odvolaní proti v poradí prvým a druhým rozhodnutiam správcu dane, ktoré sú súčasťou administratívnych spisov vyplýva, že žalovanému ako odvolaciemu orgánu bol predložený v tom čase existujúci spisový materiál a teda žalovaný mal objektívne možnosť sa oboznámiť s týmito materiálmi už v čase vydania zrušujúcich rozhodnutí, o čom svedčí aj obsah odôvodnenia napadnutých rozhodnutí, z ktorých vyplýva, že žalovaný mal vedomosť o priebehu vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacích konaniach a bol oboznámený s dôkazmi a listinami, ktoré boli súčasťou spisového materiálu. Vzhľadom na uvedené správny súd nepovažoval uvedenú žalobnú námietku za dôvodnú.

104. V bode IV. správnej žaloby žalobca namietal, že súčasťou administratívneho spisu nie sú všetky dokumenty, na ktoré sa správca dane a žalovaný odvolávajú vo svojich rozhodnutiach. Konkrétne uviedol, že ide o úradné informácie z daňových spisov EUNICA Megaboards, s.r.o. a XIREN, s.r.o., ktorými majú byť Výzva zaslaná A. D., Výzva č. 101295867/2019 zo dňa 29.05.2019 zaslaná spoločnosti XIREN s.r.o., žiadosť na KÚFS a odpoveď na túto žiadosť zaevidovaná pod č. 380025/2019, úradný záznam z miestneho zisťovania č. 101914834/2019 zo dňa 09.08.2019. V administratívnom spise sa nachádza iba úradný záznam správcu dane č. 100581085/2020 zo dňa 03.03.2020 bez príloh. Uvedené podľa žalobcu viedlo k nezákonnosti rozhodnutí, nakoľko súd nemôže posúdiť, či tieto dôkazy boli získané a použité v súlade so zákonom a nevie posúdiť ani ich procesnú silu a vplyv na konečné rozhodnutie. V prejednávanej veci správny súd zistil, že súčasťou administratívnych spisov bol Úradný záznam zo dňa 03.03.2020 obsahujúci skutočnosti zistené správcom dane vo vzťahu k spoločnostiam EUNICA Megaboards a XIREN s.r.o., zároveň však treba uviesť, že správny súd pri posudzovaní tejto námietky vychádzal z ustanovenia § 24 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého pri správe daní platí, že skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti nie je potrebné dokazovať. Skutočnosťami známymi správcovi dane sú skutočnosti, o ktorých má správca dane vedomosť v dôsledku vykonávania postupov, resp. činností pri správe daní. Uvedené platí aj v prípade, o aký vo veci samej a teda napríklad, ak určitá skutočnosť už bola dokazovaná, hoci aj iným daňovým subjektom v inej veci a správca dane túto skutočnosť považoval za preukázanú. Ak je správcovi dane určitá skutočnosť známa z jeho činnosti, mal by o tom informovať daňový subjekt, aby daňový subjekt túto skutočnosť nemusel dokazovať, resp. aby daňový subjekt mohol uvedenú skutočnosť spochybniť a vyvrátiť. Pri uvedenom postupe môže správca dane ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, čo nie je v rozpore s právnymi predpismi, pričom okruh dôkazov podľa úpravy § 24 ods. 4 druhá veta Daňového poriadku nie je uzatvorený a je vymedzený práve prostredníctvom uvedeného účelu dôkazu a dokazovania v daňovej kontrole. Pokiaľ teda správca dane pri svojom postupe prevzal zistenia vyplývajúce z inej daňovej kontroly a učinil o uvedenom úradný záznam v administratívnom spise, nejedná sa o nezákonný postup, teda o postup rozporný s procesnými predpismi upravujúcimi postup správcu dane. Takýto postup je odrazom snahy o hospodárnosť a efektívnosť konania a v konečnom dôsledku takýmto postupom nedochádza k opätovnému zaťažovaniu aj samotného daňového subjektu.

105. Pre úplnosť správny súd zistil, že aj správca dane v prejednávanej veci, ako to vyplýva aj z odôvodnenia prvostupňových rozhodnutí, zaslal spoločnosti XIREN s.r.o. ako právnemu nástupcovi spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. Výzvu č. 101189123/2018 zo dňa 19.06.2018, za účelom zapožičania písomností v súvislosti s daňovou kontrolou žalobcu za zdaňovacie obdobia január až december 2016, pričom táto sa mu vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Správca dane teda nekontaktnosť právneho nástupcu dodávateľa M – TRADE SK s.r.o., spoločnosti XIREN s.r.o. zistil aj z vlastnej činnosti, nielen z daňového spisu spoločnosti XIREN, s.r.o.

106. Podmienkou, aby dokazovanie prebehlo riadne a zákonným postupom je, že daňový subjekt musí mať možnosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť a vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, resp. k dôkazom založeným v spise, ale aj k spôsobu vedenia dokazovania. Právo vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom vyplýva aj z článku 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Ak správca dane daňovému subjektu neumožní vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, jeho postup by bol protiústavný. V prejednávanej veci však možno konštatovať, že je zrejmé, že mu bola jednak poskytnutá možnosť vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným správcom dane z dôkazov z iných daňových spisov a bol upovedomený, resp. mal vedomosť, že správca dane bude v daňovej kontrole prihliadať na dôkazy, ktoré boli takýmto spôsobom vykonané. Odhliadnuc od uvedeného postupu správcu dane však žalobca neuvádza žiadne tvrdenia, ktoré by popierali skutkový stav zistený správcom dane, teda nie je celkom zrejmé, aký konkrétny dopad majú námietky žalobcu na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, resp. či zistenia správcu dane sú nesprávne alebo v čom má táto nesprávnosť spočívať. Správca dane vykonal podľa správneho súdu vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť deklarovaných obchodov. V prejednávanej veci mal súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Vyhodnotenie skutkových okolností podľa súdu zo strany daňových orgánov zodpovedalo zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení, keď nedošlo ani k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov, keďže správca dane svojoľne či selektívne nevyhodnocoval získané zistenia.

107. V časti V. správnej žaloby žalobca namietal, že správca dane neumožnil žalobcovi riadne a plnohodnotne realizovať jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom argumentoval tým, že v rámci posudzovanej daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016 správca dane vydal 22.02.2019 Výzvu č. 100497378/2019 na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámeniu s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. V tomto oboznámení správca dane určil daňovému subjektu lehotu 8 dní od doručenia výzvy na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam, pričom na základe žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty rozhodnutím žiadosti žalobcu nevyhovel a ešte v ten deň vyhotovil protokol z daňovej kontroly. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu zistil, že správca dane už dňa 22.02.2019 vydal výzvu na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámeniu s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016 v lehote 8 dní. Táto výzva bola právnomu zástupcovi žalobcu doručená dňa 25.02.2019. Na základe žiadosti žalobcu správca dane rozhodol o predĺžení tejto lehoty do 13.03.2019. Následne pred uplynutím predĺženej lehoty správca dane zaslal žalobcovi Doplnenie oboznámenia s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly zo dňa 12.03.2019, ktorým opätovne vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a na predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam. Doplnenie oboznámenia bolo doručené právnomu zástupcovi žalobcu dňa 01.04.2019. Toto doplnenie obsahovalo informácie získané správcom dane dožiadaním Daňového úradu Trnava vo vzťahu k subdodávateľom žalobcu, spoločnostiam UNI BizGROUP s.r.o., GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o. a WiloFood, s.r.o. a dožiadaním Daňového úradu Bratislava vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu RYJA s.r.o. Na základe uvedených skutočností je podľa správneho súdu zrejmé, že nebola porušená ani odopretá realizácia práva žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 Daňového poriadku a žalobca mal dostatok času (na základe výzvy zo dňa 22.02.2019 a doplnenej výzvy zo dňa 12.03.2019) vyjadriť sa k pochybnostiam správcu dane a na predloženie dôkazov na podporu svojich tvrdení. Táto žalobná námietka tak bola podľa správneho súdu nedôvodná.

108. Prevažná časť žalobnej argumentácie v časti V. a VII. správnej žaloby smeruje k tomu, že správca dane jednoznačne neuviedol svoje pochybnosti o naplnení druhej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH (t. j. pochybnosti o materiálnej existencii plnenia) v priebehu daňovej kontroly, a teda v tomto smere dôkazné bremeno nemohlo zaťažovať žalobcu. Ďalej žalobné námietky smerovali k rozloženiu dôkazného bremena v daňovom konaní, resp. jeho uneseniu či neuneseniu zo strany žalobcu. Správny súd uvádza, že odpočítanie DPH nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa DPH, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie DPH súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie DPH z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet DPH len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti. Správny súd tiež zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (žalobcovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie DPH sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH nie sú

splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (žalobcovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

109. Správny súd uvádza, že pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom boli vo výzve správcu dane v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku formulované tak, že tieto smerovali nielen k spochybneniu dodania služieb žalobcovi deklarovaným dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., ale vo výzve na vyjadrenie sa k pochybnostiam správca dane upozornil žalobcu na to, že: „Správca dane dospel na základe vykonaného dokazovania k záveru, že nebolo dostatočne preukázané, že služby deklarované faktúrami č. 2001201601, 2502201603, 1608201601 a 1503201601 boli uskutočnené a dodané dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o., ktorý je uvedený na faktúre, nevznikla daňová povinnosť z dodania služieb, dodávateľ iba prebral službu vtedy subdodávateľov a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom takýchto formálnych dodávok poskytnutých prác, bez reálneho plnenia bolo uplatnenie odpočítania DPH... Samotná existencia dokladov, ktorými daňový subjekt deklaruje dodanie služieb, sama osebe nepreukazuje, že boli vystavené na základe reálneho obchodu.... Skutočnosť, že kontrolovaný daňový subjekt eviduje vo svojom účtovníctve doklady od spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. ešte nepreukazujú, že dodávky služieb boli týmto dodávateľom skutočne realizované. Ich existencia, zaúčtovanie bez ďalších podporných dôkazov preukazujúcich vecné plnenie zdaniteľných obchodov deklarovaných na faktúre, nie sú relevantným dôkazom o tom, že zdaniteľné obchody uskutočnili a daňový subjekt nakúpil služby na dodávky služieb ako platiteľ.“ (strana 27 výzvy zo dňa 22.02.2019). Vzhľadom na citovanú argumentáciu správcu dane podľa správneho súdu neobstojí tvrdenie žalobcu o nejednoznačnosti a zmätočnosti prvostupňových rozhodnutí správcu dane. Správny súd uznáva, že formulácia zvolená správcou dane mohla byť jednoznačnejšia, nič to však nemení na tom, že záver správcu dane spočíva v spochybnení existencie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako takého v rámci deklarovaných obchodných transakcií od deklarovaného dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o., keď tieto pochybnosti vyplynuli zo skutkových zistení, na ktoré správca dane vo výzve preukázateľne poukázal. Súhrn pochybností uvedených správcou dane vo výzve je potrebné vnímať v kontexte skutkových zistení vyplývajúcich z vykonaného dokazovania. Správca dane vo výzve jasne deklaroval, že preveroval, či došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení od dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. pre žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH tak, ako bolo deklarované na faktúrach, pričom z uvedeného je zrejmé, že správca dane zacieliil svoj postup i na ustálenie skutočnosti, či dokladom produkovaným žalobcom nechýba materiálny základ.

110. K žalobcom uvedenému rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/67/2021 zo dňa 25.05.2022 správny súd uvádza, že tento nepredstavuje ustálenú rozhodovaciu prax, ktorá by bola pre správny súd záväzná, pričom je potrebné vnímať odlišnosť konkrétneho postupu správcu dane v tej ktorej daňovej kontrole s prihliadnutím aj na osobitné skutkové okolnosti každého, správcou dane preverovaného deklarovaného zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom a daňovým subjektom.

111. Pokiaľ žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018, tak správny súd má za to, že názor vyjadrený v predmetnom rozsudku je prekonaný neskoršou judikatúrou, a to predovšetkým rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020 a vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, ktoré identitu dodávateľa už nevnímajú ako materiálnu podmienku práva na odpočítanie DPH. V čase vydania predmetného rozsudku sa za materiálnu podmienku práva na odpočítanie DPH považovala i identita dodávateľa. V súčasnosti podľa judikatúry patrí medzi materiálne podmienky práva na odpočítanie DPH postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby. Identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH je dôvodom pre odopretie tohto práva a v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Vzhľadom na uvedený judikatórny posun v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie, na ktorý naviazala i rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu SR (rozsudok sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021) je argumentácia poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018 nepriľiehavá.

112. Správny súd má za to, že správca dane dôvodne spochybnil v zmysle výzvy podľa § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku nielen dodanie služieb deklarovanej dodávateľom, ale spochybnil i samotnú existenciu služieb (sprostredkovanie klientov a databáza uchádzačov o zamestnanie) v deklarovanej obchodných transakciách medzi dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. a žalobcom ako takých. Z obsahu výzvy nevyplývalo to, že by sa správca dane priamo výslovne vyjadril, že potvrdzuje existenciu samotných zdaniteľných plnení v rámci deklarovanej obchodných transakcií medzi M-TRADE SK, s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom a tým by žalobcu utvrdil v presvedčení, že podmienka odpočítania DPH spočívajúca v existencii materiálneho plnenia v daňovej kontrole je splnená a kontrolovaný daňový subjekt ju nemusí nijako preukazovať a v tomto smere dôkazné bremeno ako kontrolovaný daňový subjekt nenesie.

113. Z rozhodnutí správca dane jednoznačne vyplýva jeho záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepredložil dôkazy potvrdzujúce, že zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný, resp. že služby boli realizované dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. Dodávateľ nemal žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali službu – sprostredkovanie klientov. Všetky účtovné doklady boli odovzdané právnomu nástupcovi THE PALACEVIEW s. r. o., ktorý bol od 01.09.2017 dobrovoľne vymazaný z obchodného registra a právnym nástupcom je spoločnosť XIREN s.r.o., ktorá zásielky nepreberá, konateľ je občan SR bez domova. Splnomocnený zástupca pre elektronické doručovanie A. C. D. neposkytol správcovi dane súčinnosť a neposkytol žiadne dôkazy o reálnosti plnenia.

114. Žalobca preukazoval reálne dodanie služieb sprostredkovania predloženou Rámcovou zmluvou o sprostredkovaní zo dňa 15.12.2015 uzatvorenou podľa čl. IV na obdobie od 01.01.2016 do 31.12.2016, ktorou sa deklarovanej dodávateľ (M-TRADE SK, s.r.o.) ako sprostredkovateľ podľa čl. I. bodu 4. „zaviazal vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca (PERSONICA s.r.o.) mal príležitosť uzavrieť sprostredkovanú zmluvu s treťou osobou (ďalej aj len „sprostredkovanie“). Záujemca je povinný zaplatiť sprostredkovateľovi za vykonanie sprostredkovania odmenu podľa podmienok dohodnutých v tejto zmluve“. Podmienkou vzniku nároku na odmenu za sprostredkovanie bolo podľa čl. III bodu 1. „ak sprostredkovateľ zaobstaral pre záujemcu reálnu príležitosť uzavrieť s treťou osobou sprostredkovanú zmluvu v súlade s prijatou objednávkou. Právo sprostredkovateľa na zaplatenie odmeny nie je podmienené uzavretím sprostredkovanej zmluvy medzi záujemcom a treťou osobou. Sprostredkovateľovi nevzniká nárok na odmenu, ak zmluva medzi záujemcom a treťou osobou bola uzavretá bez súčinnosti sprostredkovateľa“. Zároveň podľa žalobcu svedecká výpoveď E. C., bývalého konateľa deklarovanej dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. preukazuje, že služby sprostredkovania boli žalobcovi reálne dodané. V tejto súvislosti si správny súd dovoľuje poukázať na to, že svedok E. C. vo svojej výpovedi zo dňa 18.12.2018 uviedol, že spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. „v roku 2016 spolupracovala so žalobcom, vykonávala okrem iného aj sprostredkovateľskú činnosť, pozná p. U., bývalého konateľa žalobcu, predmetom fakturácie v zdaňovacích obdobiach január až marec a august 2016 bolo zamestnávanie ľudí do rôznych spoločností“, pričom na otázku správca dane aké služby slovné spojenie „sprostredkovanie, OKM stav, KIA a kontakt“ zahŕňa, iba všeobecne uviedol, že išlo o „sprostredkovanie – tip na klienta. Všetko je uvedené v zmluvách, záznamoch o jednaní, ako aj konkrétne záznamy s ním a s jeho dodávateľmi a preto nevie konkrétne odpovedať, nakoľko vzhľadom k časovému odstupu a s prihliadnutím, že boli služby vykonávané subdodávateľsky nemôže odpovedať presne, aby neodpovedal chybné, vzhľadom k rozsahu prác a činností a množstvu stretnutí, jednaní a obchodov, ktoré v danom období, pred ním aj po ňom, absolvoval“. Zároveň uviedol, že „dostal províziu na základe uzatvorenia konkrétnych zákaziek žalobcom so sprostredkovanou spoločnosťou“. Zároveň však svedok nevedel uviesť koľko pracovníkov a v akých profesiách pre potencionálneho zamestnávateľa sprostredkoval, nevedel uviesť, či spoločnosť M-TRADE SK, s.r.o. sprostredkovala klienta Hyundai dymos, všetky údaje dostával od svojich dodávateľov, pričom konkrétneho dodávateľa nevedel, následne to odovzdával svojmu objednávateľovi – žalobcovi – a na základe konkrétnych zrealizovaní mu bola vyplatená provízia. Jeho dodávateľia mu sprostredkovali potencionálnych klientov – zamestnávateľov. Žalobca na základe týchto tipov, výstupov a informácií uzavrel zmluvu s niektorými z nich, na základe čoho nastalo plnenie a fakturácia. Na základe týchto uzatvorených obchodov s konkrétnymi zamestnávateľmi, ako sú uvedení vo faktúrach, boli vyplácané provízie deklarovanej dodávateľovi, ktorý po odrátaní svojho zisku následne preplácal dodávateľským firmám a zo zisku v danom období započítal DPH v koncoročnom daňovom priznaní, ktorý bol riadne zaúčtovaný v účtovníctve deklarovanej dodávateľa. Zo zistení správca dane, konkrétne z Odpovede UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia a.s. na súčinnosť č. 2500918/06/2020 zo dňa 11.03.2020, však vyplývalo,

že faktúra č. 1608201601 zo dňa 16.08.2016 v celkovej fakturovanej sume 70 800 eur bola uhradená len čiastočne vo výške 54.956 eur (23.12.2016 v sume 20.000 eur, 24.10.2016 v sume 30.000 eur a 27.09.2016 v sume 4.956 eur) a ostatné faktúry od M – TRADE, s.r.o. síce zaplatil žalobca na účet deklarovaného dodávateľa, ale v deň pripísania peňažných prostriedkov na účet boli následne peňažné prostriedky vybraté v hotovosti disponentom účtu E. C.. Z predložených výpisov správca dane zistil, že spoločnosť M-TRADE SK, s. r. o. nerealizovala ani jednu úhradu pre svojich dodávateľov UNI BizGROUP s.r.o., GOLDEA SLOVAKIA, s.r.o., WiloFood, s.r.o. zistených z kontrolných výkazov deklarovaného dodávateľa. Teda tvrdenie svedka E. C. o odrátení zisku a vyplatení svojich subdodávateľov nebolo preukázané. Pozornosti správneho súdu neunikla ani skutočnosť, že výpoveď svedka E. C. o výške provízie, ktorá mala byť určená ním podľa toho, „nakoľko si cenil svoje sprostredkovanie“ je v rozpore so samotným znením Rámcovej zmluvy, podľa ktorej v čl. II bod 1. „záujemca [žalobca, pozn. súdu] určí v konkrétnom prípade požadovaný druh a rozsah sprostredkovania objednávkou. V objednávke záujemca uvedie navrhovanú výšku odmeny za sprostredkovanie, alebo spôsob jej určenia, prípadne aj iné podmienky sprostredkovania, napr. lehotu, do ktorej má byť sprostredkovanie vykonané. Objednávka môže byť uskutočnená písomne, ústne, elektronickou poštou alebo iným vhodným spôsobom“. Z uvedeného vyplýva, že v zmysle Rámcovej zmluvy mala byť výška odmeny za sprostredkovanie určená žalobcom a nie deklarovaným dodávateľom, ako to uviedol vo výpovedi svedok E. C.. Zároveň je potrebné prisvedčiť správcovi dane, že žalobca okrem predmetnej Rámcovej zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 15.12.2015, sporných faktúr a výpovede E. C., z ktorej nevyplývali podrobnejšie zistenia o deklarovaných zdaniteľných obchodoch, a ktorá obsahovala podstatné nepresnosti, nepredložil žiadne dôkazy o reálnom dodaní služieb sprostredkovania deklarovaným dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o.

115. Žalobca preukazoval reálne dodanie služieb – sprostredkovanie databázy potencionálnych klientov – tiež výpoveďou svedka E. C., ktorý uviedol, že „databázu zamestnancov dostával od svojich dodávateľov na CD, USB nosiči a tie bez akejkoľvek zmeny a úpravy následne fakturoval žalobcovi“, pričom si nepamätal svojich dodávateľov a nepredložil žiadne doklady preukazujúce dodanie služby. Ako už bolo vyššie uvedené správca dane z kontrolných výkazov deklarovaného dodávateľa M-TRADE SK, s.r.o. však zistil, že voči subdodávateľom (WiloFood, s.r.o., UNI BizGROUP s.r.o. a GOLDEA Slovakia, s.r.o.), ktorí sú nezastihnuteľní, dodávateľ nerealizoval žiadnu úhradu a v deň pripísania prostriedkov od žalobcu boli tieto následne vybraté v hotovosti disponentom E. C.. Správca dane dožiadaním Daňového úradu Bratislava č. 100079465/2019 zo dňa 08.01.2019, ktorého súčasťou bola žiadosť o vykonanie miestneho zisťovania zistil, že spoločnosť UNI BizGROUP s.r.o. je na adrese sídla nekontaktná, adresa sídla je virtuálna, výzva správcu dane sa vrátila ako „adresát neznámy“, konateľka C. F. si predvolanie neprevzala v odbernej lehote a jej predvedenie sa nepodarilo zrealizovať, pričom preverení jej bydliska bolo zistené, že sa jedná o osobu bez trvalého pobytu. Správca dane ďalej dožiadaním Daňového úradu Trnava č. 100079952/2019 zo dňa 08.01.2019, ktorého súčasťou bola žiadosť o vykonanie miestneho zisťovania zistil, že spoločnosť GOLDEA SLOVAKIA s.r.o. je na adrese sídla nekontaktná, majiteľka budovy, v ktorej mala spoločnosť sídlieť uviedla, že spoločnosť na adrese nesídlila a dala podnet na zmenu (výmaz) sídla spoločnosti, nakoľko spoločnosť nezaplatila nájomné a vlastníčka vypovedala spoločnosti nájomnú zmluvu. Z kontrolných výkazov spoločnosti bolo zistené, že za zdaňovacie obdobie roka 2016 spoločnosť podala prázdne kontrolné výkazy a neuviedla žiadne vlastné ani cudzie transakcie a nevyskytuje sa v žiadnych schémach. Od 30.06.2017 má zrušenú registráciu DPH. Správca dane dožiadaním Daňového úradu Trnava č. 100078767/2019 zo dňa 08.01.2019, ktorého súčasťou bola žiadosť o vykonanie miestneho zisťovania zistil, že spoločnosť WiloFood, s.r.o. sa na adrese sídla nenachádza, podľa vyjadrenia prenajímateľa budovy spoločnosť sídlila na adrese do 05.11.2014, kedy zanikol súhlas vlastníka nehnuteľnosti so zriadením sídla a prenajímateľ spoločnosť PREMIUM Counselling s.r.o. podala podnet na zrušenie spoločnosti z dôvodu zániku súhlasu vlastníka nehnuteľnosti. Analýzou databázy potencionálnych zamestnancov (8538 záznamov) vo forme excelovského súboru predloženej deklarovaným dodávateľom bolo správcovi dane zistené, že databáza bola vytvorená už 09.12.2014 neznámou osobou a nepreukazuje, že osoba, ktorá je v nej uvedená ako uchádzač sa uchádzala o zamestnanie v spoločnostiach Hyundai dymos (Hyundai Transys Slovakia s.r.o.), TRIM LEADER, a.s., OKM Stav, s.r.o. a KIA. Zároveň porovnaním databáz poskytnutých odberateľmi s databázou deklarovaného dodávateľa správca dane zistil, že niektoré (správcovi dane konkrétne identifikované) fyzické osoby pracovali u odberateľov žalobcu aj pred dátumom dodania služieb. Na dodávateľských faktúrach spoločnosti M-TRADE SK, s. r. o. nevyplýva ani objem fakturácie, teda nevyplýva z nich počet uchádzačov. Tieto skutočnosti viedli správcu dane oprávnené k záveru, že predložená databáza nie je vierohodný dôkaz o uskutočnení, resp. dodaní služieb žalobcovi, teda nebolo preukázané skutočné dodanie sprostredkovania. V daňovej kontrole a vo vyrubovacích konaniach

nebolo bez pochybností preukázané, že zo strany dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o. boli reálne dodané služby, ktoré boli fakturované. Žalobca predložil dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, správca dane tieto preveril a výsledkom preverenia boli preukázané pochybnosti správcu dane (podložené dôkazmi) a žalobca svoje dôkazné bremeno, ktoré sa na neho presunulo, neuniesol. Žalobca nebol neúmerne zaťažovaný dôkazným bremenom, ktoré sa ho netýkalo. Je potrebné zdôrazniť, že išlo o preukázanie dodania služieb od priameho dodávateľa žalobcu a vznesené pochybnosti správcu dane sa týkali primárne priameho dodávateľa žalobcu, pričom zistenia ohľadom subdodávateľov len správcu dane utvrdili v jeho záveroch. Zároveň nešlo ani o taký prípad, že by závery daňových orgánov boli postavené na nekontaktnosti a nespolupráci dodávateľa.

116. Vzhľadom na uvedené skutkové zistenia potom neobstojí argumentácia žalobcu smerujúca k tomu, že správca dane spochybnil len nespĺnenie prvej materiálnej podmienky pre odpočítanie DPH, a to podmienky identity deklarovaného dodávateľa. Preto nie je v prejednávanej veci aplikovateľná ani judikatúra Najvyššieho správneho sud SR a Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa otázky nemožnosti odopretia práva na priznanie odpočtu DPH v prípade spochybnenia identity deklarovaného dodávateľa, na ktorú žalobca v správnej žalobe odkazoval.

117. Správny súd uvádza, že nepostačuje len na judikatúru poukazovať, stotožniť sa s ňou, prípadne všeobecne konštatovať jej relevanciu na prejednanú vec, nakoľko je potrebné, aby žalobca ozrejmil právny a skutkový základ jednotlivých rozhodnutí, ich súvislosť s prejednanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona alebo právne záväzných aktov Európskej Únie, relevantné právne závery (s analýzou ich dopadu na skutkové a právne okolnosti dané predmetom prieskumu – napadnutými rozhodnutiami, ktoré v zásade nikdy nie sú úplne zhodné) a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Žalobca však týmto smerom v správnej žalobe nepostupoval.

118. Pokiaľ ide o námietku v časti VI. správnej žaloby, podľa ktorej daňová kontrola bola začatá skôr už prevzatím účtovných dokladov od Kriminálneho úradu finančnej správy dňa 18.04.2018 a nie až dňom, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly, teda 16.05.2018 nie je táto námietka dôvodná, pričom i v tejto časti uvádza žalovaný argumentáciu, ktorá je obsiahnutá v odôvodnení jeho rozhodnutia. Správny súd po preskúmaní administratívnych spisov zistil, že dňa 12.04.2018 bolo správcom dane vydané Oznámenie o daňovej kontrole č. 100724495/2018, v ktorom bolo uvedené, že daňová kontrola sa začne dňa 16.05.2018. Uvedené Oznámenie o daňovej kontrole bolo doručené splnomocnenej zástupkyni žalobcu dňa 18.04.2018, teda v deň, kedy boli účtovné doklady žalobcu zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy dňa 06.02.2018, odovzdané správcovi dane. Podľa správneho súdu neobstojí názor, že daňová kontrola mala začať už 18.04.2018, kedy Kriminálny úrad finančnej správy správcovi dane odovzdal účtovné doklady žalobcu. Z ustanovenia § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení o daňovej kontrole (v prejednanom prípade začala dňa 16.05.2018). V zmysle § 46 ods. 2 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Podľa správneho súdu nebol dôvod na postup správcu dane podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, a teda na začatie konania spísaním do zápisnice bez vydania oznámenia o začatí daňovej kontroly, ako to uvádza žalobca, keďže správca dane v čase vydania oznámenia o začatí daňovej kontroly ešte nedisponoval účtovnými dokladmi žalobcu. Skutočnosť, že správca dane prevzal doklady od Kriminálneho úradu finančnej správy v súlade s § 22 zákona č. 652/2004 Z. z. ešte neznamená, že sú splnené podmienky pre začatie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku. Keďže správca dane postupoval podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, bola daňová kontrola začatá dňom 16.05.2018, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly. Správny súd uvádza, že podmienky pre postup podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku v predmetnej veci naplnené neboli s ohľadom na absenciu a nepreukázanie naplnenia podmienok postupu podľa tohto zákonného ustanovenia. Pokiaľ ide o moment ukončenia daňovej kontroly, v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku končí daňová kontrola dňom doručenia protokolu daňovému subjektu. Žalobcovi, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi bol Protokol z daňovej kontroly č. 100857527/2019 zo dňa 11.04.2019 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 30.04.2019. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. V predmetnom prípade trvala daňová kontrola od 16.05.2018 do 30.04.2019. Dĺžka daňovej kontroly preto nebola prekročená a námietku žalobcu o prekročení lehoty na vykonanie daňovej kontroly správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Námietku žalobcu o nezákonnom zadržívaní účtovných dokladov žalobcu

Kriminálnym úradom finančnej správy, pretože presiahlo zákonný limit 60 dní odo dňa ich zaistenia, správny súd považuje za irelevantnú, pretože v pomeroch prejednávanej veci a v nadväznosti na obsah námietok žalobcu viažucich sa k úprave lehoty podľa § 22 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z. z., správny súd uvádza, že predmetom prieskumu správneho súdu v tejto veci je postup a rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného, pričom postupom správneho orgánu prvého stupňa sa v danom prípade rozumie postup, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia správcu dane od začatia administratívneho konania, čo v danom prípade zodpovedá časovému úseku od začatia daňovej kontroly dňom 16.05.2018 podľa oznámenia o začatí daňovej kontroly podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Prieskum zákonnosti správneho súdu na postup orgánov podľa § 22 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z. z. platného a účinného v čase realizácie daňovej kontroly nedopadá. Skutočnosť momentu obmedzenia daňového subjektu v nakladaní s účtovnými dokladmi úpravou podľa § 46 ods. 1, 3 Daňového poriadku na seba moment začatia daňovej kontroly neviaže. Lehota podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku teda bola dodržaná.

119. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že na argumentáciu žalobcu uvedenú vo vyjadreniach k vyjadreniam žalovaného, ktorá presahuje žalobné body nemohol správny súd prihliadať, keďže ide o neprípustné rozšírenie žalobných námietok až po uplynutí lehoty na podanie správnych žalôb v súlade so zásadou koncentrácie rozsahu a dôvodov žalôb v zmysle úpravy podľa § 183 SSP. Žalobca je povinný uviesť v čom je rozhodnutie, ktoré napáda, alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a aký to malo vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. V súlade s ustanovením § 134 ods. 1 SSP je súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadnu z výnimiek ustanovenú v § 134 ods. 2 SSP. Žalobca vo svojich replikách rozširoval svoju žalobnú námietku IV. správnej žaloby spočívajúcu v neúplnosti administratívnych spisov predložených žalovaným správne súdu. Správny súd dáva do pozornosti, že žalovaný (v priebehu konania pred správnym súdom) dňa 11.04.2023 doplnil nasledovné prílohy (ktoré sú založené v súdnom spise v konaní vedenom pod sp. zn. ZA-32S/4/2022): Plnomocenstvo č. 250053732/2016 zo dňa 15.03.2016 pre K. T. udelenú právnym predchodcom žalobcu, Zrušenie plnej moci č. 6071000165/2018 zo dňa 16.05.2018, Generálna plná moc č. 607118466/2018 zo dňa 17.05.2018 pre A. C. C. udelenú právnym predchodcom žalobcu, Upresnenie plnej moci č. 611025131/2018 zo dňa 06.08.2018, Odvolanie plnomocenstva č. 614914999/2018 zo dňa 20.11.2018, Plnomocenstvo č. 614889072/2018 zo dňa 20.11.2018, Kontrolný výkaz č. ZA1180403-1, Kontrolný výkaz č. ZA1180403-2, Kontrolný výkaz č. ZA1180403-3, Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 - december 2016 v počte 14 ks, Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 449657/2018 zo dňa 03.08.2018, Odpoveď na žiadosť o MVI č. 575829/2018 zo dňa 08.10.2018, Oznámenie č. 100596368/2020 zo dňa 04.03.2020 o vykonanie miestneho zisťovania u kontrolovaného daňového subjektu a Zápisnica o vykonaní úkonu č. 102251133/2019 zo dňa 27.09.2019. Zároveň žalovaný vo vyjadrení k doplneniu predmetných príloh okrem iného uviedol, že „dňa 28.04.2022 správca dane poskytol právnemu zástupcovi žalobcu k nahliadnutiu spis č. 2120098156/DK/500000050406/DU. Z nahliadnutia bola spísaná Zápisnica o vykonaní úkonu č. 101103251/2022, prílohou ktorej je zoznam dokladov označený „OBSAH SPISU“. Ide o regulárny výstup z archivačného systému Finančnej správy, t. j. položkovitého zoznamu všetkých dokumentov v členení na por. č., číslo záznamu, dátum doručenia/odoslania, odosielateľ/adresát, vec, počet príloh, dátum vybavenia a spôsob vybavenia. Obsahom spisu sú všetky dokumenty z daňovej kontroly, vyrubovacích konaní a odvolacích konaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. Právny zástupca žalobcu nazeral do spisu daňovej kontroly za všetky zdaňovacie obdobia t. j. január 2016 až december 2016 nakoľko sa jednalo o jednu daňovú kontrolu pod ID č. 500000050406 viacerých zdaňovacích období. V takomto spise sa u správcu dane nachádza každý dokument jedenkrát a len pre účely súdneho konania sa jeden spis rozmnožuje na jednotlivé zdaňovacie obdobia. Z uvedeného dôvodu je potrebné rozlišovať administratívny spis daňového subjektu a žurnalizovaný spis. Žurnalizovaný spis obsahuje dokumenty, ktoré mali vzťah k vyrubeniu dane za príslušné zdaňovacie obdobie a daňový spis obsahuje aj iné, s dorubenou daňou nesúvisiace, dokumenty. V daňovom spise ID č. 2120098156/DK/500000050406/DU sa nachádza žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, adresovanú finančnej správe Českej republiky, týkajúcu sa odberateľa ZODANO TRADE s.r.o., ev. č. 449657/2018 z 3. augusta 2018 (dokument uvedený pod por. č. 18 prílohy „OBSAH SPISU“) aj odpoveď českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa odberateľa ZODANO TRADE s.r.o. ev. č. 575829/2018 z 8. októbra 2018 (dokument uvedený pod por. č. 21 prílohy „OBSAH SPISU“), avšak sa nenachádza v administratívnom spise správneho súdu za iné zdaňovacie obdobia, nakoľko tieto dokumenty sa týkajú zdaňovacieho obdobia november 2016. V daňovom spise ID č. 2120098156/DK/500000050406/DU sa nachádza žiadosť správcu dane č. 102284529/2018 z 27. novembra 2018 adresovaná Finančnému riaditeľstvu SR

o zrušenie stupňa utajenia analytických výstupov z kontrolných výkazov dodávateľov subjektu EMRA, s.r.o., RYJA, s.r.o. a M-TRADE SK, s. r. o. (dokument uvedený pod por. č. 27 prílohy „OBSAH SPISU“). Nakoľko údaje z analytických výstupov z kontrolných výkazov dane z pridanej hodnoty podliehajú stupňu utajenia správca dane ich má len v elektronickej forme xlm súbor. K dokumentom týkajúcim sa zástupcov K. T. a A. C. C. uviedol, že dané dokumenty sa nenachádzajú v daňovom spise ID č. 2120098156/DK/500000050406/DU, nakoľko sú z obdobia pred 12.04.2018 t. j. pred vytvorením iniciálnej aktivity Poverenie na výkon daňovej kontroly č. 100723348/2018. V archivačnom systéme FS sa daňový spis zakladá vytvorením aktivity Poverenie na výkon daňovej kontroly a následne sa doň v časovom slede dopĺňajú ďalšie dokumenty. Z uvedeného dôvodu dokumenty vytvorené pred dňom vytvorenia poverenia sa v daňovom spise nenachádzajú. Do administratívneho spisu neboli zaradené, nakoľko ich existencia nesúvisí s dorubenou daňou. Správca dane a následne žalovaný z dôvodu opatrnosti zasiela predmetné plné moci, ktoré sa nachádzali v informačnom systéme správca dane samostatným listom. Záznamy (dôkazy), ktoré posudzoval odvolací orgán sa tiež všetky nachádzali v informačnom systéme (IS FS). Žalovaný pri vydaní v poradí tretieho rozhodnutia disponoval príslušným spisovým materiálom, nakoľko dôkazy v listinnej podobe – kópie, ktoré boli predložené odvolaciemu orgánu pri prvej a druhej predkladacej správe, mal odvolací orgán k dispozícii aj pri vydaní v poradí tretieho rozhodnutia o odvolaní.“ Zároveň žalovaný postupom podľa § 102 ods. 1 SSP doplnil dňa 29.05.2024 aj faktúry vystavené deklarovaným dodávateľom M-TRADE SK, s. r. o. za zdaňovacie obdobia január 2016 (faktúra č. 2001201601), február 2016 (faktúra č. 2502201603), marec 2016 (faktúra č. 1503201601) a august 2016 (faktúra č. 1608201601) a Výzvy č. 1011189123/2018 zo dňa 19.06.2018 adresovanej spoločnosti XIREN s.r.o., právneho nástupcovu dodávateľa M-TRADE SK, s. r. o.

120. Správny súd na základe uvedeného nemal pochybnosť o tom, že obsah administratívnych spisov bol dostatočný pre účely konania pred orgánmi finančnej správy a pre vydanie ich rozhodnutí a rovnako umožňoval aj prieskum napadnutých rozhodnutí zo strany správneho súdu. Správny súd považoval za podstatné, že správca dane predmetnými listinami preukázateľne disponoval a skutkové zistenia a právne závery správca dane a žalovaného majú oporu vo vykonanom dokazovaní. Napokon žalobca ani nespochybnil samotnú existenciu predmetných listín (dôkazov), či realizáciu vykonaných procesných úkonov správca dane, nespochybnil ani skutkové zistenia z nich vyplývajúce, ako ani to, aký vplyv mala mať neúplnosť administratívnych spisov na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a správca dane. Pokiaľ ide o postup žalovaného pri predkladaní administratívnych spisov správneho súdu, tento nemohol mať podstatný vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, ani na konanie, ktoré ich vydaniu predchádzalo, keďže administratívne konania boli v tom čase už právoplatne skončené. Zároveň je nutné dodať, že žalobca neargumentoval napokon ani tým, že listiny, ktoré mali v obsahu administratívneho spisu absentovať boli spôsobilé privodiť mu priaznivé rozhodnutie vo veci, preto ani eventuálne zrušenie napadnutých rozhodnutí a formálne zopakovanie administratívneho konania by podľa názoru správneho súdu nevedlo k iným záverom orgánov finančnej správy ako tým, ktoré sú obsiahnuté v preskúmaných rozhodnutiach. Žalovaný ozrejmil, že bol vedený jeden spis pre účely daňového konania a následne pre súdne konanie bolo vytvorených viacero samostatných administratívnych spisov pre každé zdaňovacie obdobie. Podstatné je, že správca dane mal žalobcom namietané dokumenty bez pochybností k dispozícii.

121. Správny súd je presvedčený, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností vyvodil a žalovaný ho správne vyhodnotil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani v procesnom postupe správca dane a žalovaného neboli zistené porušenia Daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo.

122. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a ani prvostupňových rozhodnutí správca dane, a preto žaloby ako nedôvodné vo vzťahu ku všetkým napadnutým rozhodnutiam žalovaného podľa § 190 SSP v celom rozsahu zamietol.

123. 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.

O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu právo na náhradu trov konania nepriznal. Žalovaný síce v konaní úspešný bol, avšak má postavenie orgánu verejnej správy, pričom správny súd nezistil žiadne výnimočné dôvody podľa § 168 SSP, pre ktoré by mu mali byť trovy konania voči neúspešnému žalobcovi priznané.

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

Poučenie:

file_0.jpg

file_1.wmf

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP). Kasačná sťažnosť podaná v listinnej podobe musí byť podaná v potrebnom počte vyhotovení (§ 56 ods. 3 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

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

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

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.