

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/190/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200420
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 08. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200420.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

file_0.jpg

file_1.wmf

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: PERSONICA Pacific LLC, so sídlom 1309 Coffeen Avenue STE 3936, Sheridan, Wyoming 828 01, Spojené štáty americké, identifikačné číslo: XXXX-XXXXXXXX, 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, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101053512/2022 zo dňa 26. 04. 2022, č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022, č. 101053100/2022 zo dňa 26. 04. 2022 a č. 101495414/2022 zo dňa 20. 05. 2022, takto

rozhodol:

file_0.jpg

file_1.wmf

I. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101053512/2022 zo dňa 26. 04. 2022 z a m i e t a .

II. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022 z a m i e t a .

III. Žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101053100/2022 zo dňa 26. 04. 2022 z a m i e t a .

IV. Rozhodnutie žalovaného č. 101495414/2022 zo dňa 20. 05. 2022, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa Daňového úradu Žilina č. 100155056/2022 zo dňa 24. januára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

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

odôvodnenie:

file_0.jpg

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, XXXX A. B. C. XXXX, C., D. XXX XX, Spojené štáty americké) (ďalej aj ako „žalobca“ alebo „daňový subjekt“) daňovú kontrolu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia marec 2018, apríl 2018, máj 2018 a jún 2018. Daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobia marec 2018 a apríl 2018 bola začatá na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100332507/2019 zo dňa 30. 01. 2019. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100362740/2020 zo dňa 05. 02. 2020, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v tomto protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 26. 02. 2020. Žalobca k protokolu z daňovej kontroly dňa 18.03.2020 doručil vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole (č. 602568110/2020). Správca dane doplnil dokazovanie a o priebehu a výsledkoch dokazovania vo vyrubovacom konaní oboznámil daňový subjekt a prerokoval s ním pripomienky a dôkazy k protokolu na ústnom pojednávaní dňa 15. 02. 2021, o čom bola spísaná zápisnica č. 1100255471/2021. Daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018 bola začatá na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101500463/2018 zo dňa 03. 08. 2018. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 101794958/2019 zo dňa 23. 07. 2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v tomto protokole č. 101796282/2019 zo dňa 23. 07. 2019 doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 09. 08. 2019. Žalobca k protokolu z daňovej kontroly dňa 02. 09. 2019 doručil vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole (č. 613964439/2019). Správca dane doplnil dokazovanie a o priebehu a výsledkoch dokazovania vo vyrubovacom konaní oboznámil daňový subjekt a prerokoval s ním pripomienky a dôkazy k protokolu na ústnom pojednávaní dňa 29. 10. 2019, o čom bola spísaná zápisnica č. 102456110/2019. Daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018 bola začatá na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101974379/2018 zo dňa 04. 10. 2018. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2018 bol vyhotovený protokol č. 102280717/2019 zo dňa 02. 10. 2019, ktorý bol spolu s výzvou č. 102287157/2019 zo dňa 03. 10. 2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v tomto protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 23. 10. 2019. Žalobca k protokolu z daňovej kontroly dňa 14. 11. 2019 doručil vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole (č. 616831518/2019). Správca dane doplnil dokazovanie a o priebehu a výsledkoch dokazovania vo vyrubovacom konaní oboznámil daňový subjekt a prerokoval pripomienky a dôkazy k protokolu na ústnom pojednávaní dňa 17. 01. 2020, o čom bola spísaná zápisnica č. 100192990/2020.

2. V rámci daňových kontrol správca dane preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom DEE, s. r. o., Tallerova 2/4, 811 02 Bratislava, IČO : 36 335 975 (ďalej len „DEE, s. r. o.“ alebo „deklarovaný dodávateľ“). Predmetom zdaniteľných obchodov bolo deklarované dodanie tovaru (autodielov) podľa Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01. 03. 2018. Správca dane zistil na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacích konaní, že žalobca si uplatnil odpočet DPH za dodanie tovaru v reťazci spoločností DEE, s.r.o. - žalobca - FIXIS OFFICE s. r. o. (so sídlom Lidická 700/19, Veveří, 032 23 Brno, Česká republika, IČO : 05 747 023) ďalej len „FIXIS OFFICE s.r.o.“ alebo „deklarovaný odberateľ“).

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 100385971/2021 zo dňa 05. 03. 2021; rozhodnutie č. 100386200/2021 zo dňa 05. 03. 2021; rozhodnutie č. 102489043/2019 zo dňa 05. 11. 2019 a rozhodnutie č. 100296577/2020 zo dňa 29. 01. 2020, ktorými vyrubil daňovému subjektu rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec 2018, apríl 2018, máj 2018 a jún 2018. Na základe odvolaní žalobcu žalovaný zrušil uvedené rozhodnutia správcu dane rozhodnutím č. 101764228/2021 zo dňa 20.09.2021; rozhodnutím č. 101764079/2021 zo dňa 20. 09. 2021; rozhodnutím č. 100710086/2020 zo

dňa 23. 03. 2020 a rozhodnutím
a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

č. 101024033/2020 zo dňa 11. 06. 2020

4. Po vrátení vecí žalovaným, správca dane opätovne vo veci rozhodol a vyrubil daňovému subjektu rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec 2018, apríl 2018, máj 2018 a jún 2018, a to rozhodnutím č. 102582442/2021 zo dňa 15. 12. 2021; rozhodnutím č. 102582599/2021 z 15. 12. 2021; rozhodnutím č. 100386720/2021 zo dňa 05. 03. 2021 a rozhodnutím č. 100854618/2021 zo dňa 18. 05. 2021. Na základe odvolaní žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101053512/2022 zo dňa 26. 04. 2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102582442/2021 zo dňa 15. 12. 2021 (marec 2018) a rozhodnutím č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102582599/2021 z 15. 12. 2021 (apríl 2018). Žalovaný rozhodnutím č. 101764364/2021 zo dňa 20. 09. 2021 zrušil rozhodnutie správcu dane č. 100386720/2021 zo dňa 05. 03. 2021 (máj 2018) a rozhodnutím č. 101991741/2021 zo dňa 20. 10. 2021 zrušil rozhodnutie správcu dane č. 100854618/2021 zo dňa 18. 05. 2021 (jún 2018) a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

Prvostupňové rozhodnutia

5. V poradí druhými 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 marec 2018 v sume 17.642,60 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 102582442/2021 zo dňa 15. 12. 2021 (DPH na výstupe správca dane nevyčíslil, nakoľko nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal, ani to, že tovar dodal do Českej republiky),
- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 v sume 19.334,10 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 102582599/2021 zo dňa 15. 12. 2021 (DPH na výstupe správca dane nevyčíslil, nakoľko nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal, ani to, že tovar dodal do Českej republiky).

V poradí tretími rozhodnutiami správca dane určil žalobcovi, resp. jeho právnenému predchodcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku:

- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018 v sume 19.535,20 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 583547/2021 zo dňa 15. 12. 2021, (DPH na výstupe správca dane nevyčíslil, nakoľko nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal, ani to, že tovar dodal do Českej republiky),
- rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018 v sume 22.956,80 eur rozhodnutím Daňového úradu Žilina č. 100155056/2022 zo dňa 24. 01. 2022 (DPH na výstupe správca dane nevyčíslil, nakoľko nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal, ani to, že tovar dodal do Českej republiky), (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutia“).

6. Správca dane prvostupňovými rozhodnutiami predpísal žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty z faktúr za predaj autodieličov od deklarovaného dodávateľa DEE, s. r. o.

- za zdaňovacie obdobie marec 2018, a to:

- faktúra č. 2018001 zo dňa 05. 03. 2018, základ dane 33.796,00 eur, 20 % DPH 6.759,20 eur, spolu s DPH 40.555,20 eur,
- faktúra č. 2018002 zo dňa 13. 03. 2018, základ dane 41.480,00 eur, 20 % DPH 8.296,00 eur, spolu s DPH 49.776,00 eur,
- faktúra č. 2018003 zo dňa 26. 03. 2018, základ dane 12.937,00 eur, 20 % DPH 2.587,40 eur, spolu s DPH 15.524,40 eur.

- za zdaňovacie obdobie apríl 2018, a to:

- faktúra č. 2018004 zo dňa 05. 04. 2018, základ dane 22.780,00 eur, 20 % DPH 4.556,00 eur, spolu s DPH 27.336,00 eur,
- faktúra č. 2018005 zo dňa 11. 04. 2018, základ dane 22.610,00 eur, 20 % DPH 4.522,00 eur, spolu s DPH 27.132,00 eur,
- faktúra č. 2018006 zo dňa 13. 04. 2018, základ dane 22.652,50 eur, 20 % DPH 4.530,50 eur, spolu s DPH 27.183,00 eur,
- faktúra č. 2018007 zo dňa 19. 04. 2018, základ dane 28.628,00 eur, 20 % DPH 5.725,60 eur, spolu s DPH 34.353,60 eur.

- za zdaňovacie obdobie máj 2018, a to:
- faktúra č. 2018008 zo dňa 11. 05. 2018, základ dane 33.796,00 eur, 20 % DPH 6.759,20 eur, spolu s DPH 40.555,20 eur,
- faktúra č. 2018009 zo dňa 14. 05. 2018, základ dane 33.480,00 eur, 20 % DPH 6.696,00 eur, spolu s DPH 40.176,00 eur,
- faktúra č. 2018010 zo dňa 22. 05. 2018, základ dane 30.400,00 eur, 20 % DPH 6.080,00 eur, spolu s DPH 36.480,00 eur.

- za zdaňovacie obdobie jún 2018, a to:
- faktúra č. 2018011 zo dňa 07. 06. 2018, základ dane 34.435,20 eur, 20 % DPH 5.739,20 eur, spolu s DPH 28.696,00 eur,
- faktúra č. 2018012 zo dňa 12. 06. 2018, základ dane 34.435,20 eur, 20 % DPH 5.739,20 eur, spolu s DPH 28.696,00 eur,
- faktúra č. 2018013 zo dňa 19. 06. 2018, základ dane 34.435,20 eur, 20 % DPH 5.739,20 eur, spolu s DPH 28.696,00 eur,
- faktúra č. 2018014 zo dňa 25. 06. 2018, základ dane 34.435,20 eur, 20 % DPH 5.739,20 eur, spolu s DPH 28.696,00 eur.

7. Správca dane prvostupňové rozhodnutia odôvodnil tým, že vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu uskutočnenému s deklaroványm dodávateľom žalobca neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní v súvislosti s uplatneným odpočítaním DPH, keď nebola preukázaná reálna existencia tovaru a reálnosť dodania tovaru deklaroványm dodávateľom žalobcovi, a preto nemohla vzniknúť daňová povinnosť deklarovánemu 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, a preto mu správca dane odmietol právo na odpočet DPH.

8. Správca dane uviedol, že postupoval v zmysle ustanovení zákona o DPH, vykonal komplexnú kontrolu a zaoberal sa všetkými účtovnými dokladmi, ktoré sú uvedené v protokole z daňovej kontroly. Zdôraznil s poukazom na § 49 ods. 2 zákona o DPH, že dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, keďže odpočítanie DPH nenastáva zo zákona, ale je právom platiteľa dane a toto právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. V danom prípade nebolo preukázané, že tovar skutočne dodal deklaroványm dodávateľ priamo, resp. prostredníctvom subdodávateľa a samotná existencia faktúr, na ktorých je uvedená daň, nezakladá právo na odpočítanie dane. Spoločnosť DEE, s. r. o. a ani žalobca nepreukázali reálnu existenciu tovaru. Správca dane tiež poukazyval na to, že ani priznanie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu deklaroványm odberateľom by nepotvrzovalo uskutočnenie fakturovaných plnení žalobcom pre deklarováného odberateľa, t. j. pre spoločnosť FIXIS OFFICE s. r. o.. Spoločnosť FIXIS OFFICE s.r.o. je nekontaktná, so správcou dane nespolupracuje, sídlo spoločnosti sa nachádza na virtuálnej adrese a jej konateľ, pán E. F., nereagoval na predvolania na výsluch svedka. Správca dane uviedol i to, že za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu veci a aby získal aj doklady vystavené deklaroványm dodávateľom, t.j. spoločnosťou DEE, s.r.o., vykonával aj dokazovanie týkajúce sa deklarováného dodávateľa ako i dokazovanie týkajúce sa deklarováného subdodávateľa, t.j. spoločnosti MANGOS, s.r.o., pričom predmetné úkony vymenoval. Napriek uvedeným úkonom sa správcovi dane nepodarilo zabezpečiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, či vypočítať konateľa deklarováného dodávateľa (G. H. H. I.).

V rozsahu potrebnom pre správne určenie DPH správca dane použil do daňovej kontroly DPH za predmetné zdaňovacie obdobie aj dôkazy získané v inej daňovej kontrole na DPH u žalobcu, keď tieto boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a žalobca bol oboznámený so všetkými dôkazmi, teda aj takými, ktoré boli získané v inej daňovej kontrole. Podľa správcu dane mal žalobca dostatok možností a mal aj povinnosť podávať vysvetlenia a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Vedenie skladovej evidencie nemalo podľa správcu dane za zistenej dôkaznej situácie vplyv na posúdenie preukázania dodania tovaru dodávateľom DEE, s.r.o., ktorý je deklaroványm na dodávateľských faktúrach, t. j. na posúdenie reálnosti jednotlivých dodávok tovaru. Priestory v sídle žalobcu na adrese Mariánske nám. 29/6, 010 01 Žilina neboli vhodné na zriadenie skladov, keď obhliadkami neboli zistené žiadne skladové priestory v sídle spoločnosti, Nájomná zmluva zo dňa 30. 07. 2015 neumožňovala zriadenie skladov v prenajatých priestoroch a priestory v sídle spoločnosti nie sú voľne prístupné motorovým vozidlám, pričom preprava tovaru mala byť uskutočňovaná motorovým vozidlom Peugeot Boxer s EČV: J. XXXXX, ktoré nemalo v roku 2018 povolenie na vjazd a zotrvanie vozidla v historickej časti mesta Žilina. Nebolo

preukázané, že miesto vykládky tovaru (autodielov) bolo na adrese K. XXX/XX, L., XXX XX M., F. N., nakoľko na uvedenej adrese nemá spoločnosť deklarovaného odberateľa (FIXIS OFFICE s.r.o.) prenajaté priestory na vykonávanie ekonomickej činnosti, ale jedná sa o virtuálnu adresu. Deklarovaný odberateľ (FIXIS OFFICE s.r.o.) je nekontaktný, so správcom dane nespolupracuje, sídlo spoločnosti sa nachádza na virtuálnej adrese, nemá prevádzkarne ani skladové priestory využívané k ekonomickej činnosti, nemá žiadnych zamestnancov a písomnosti adresované tejto spoločnosti sú od apríla 2018 doručované uplynutím lehoty. Počas vyrubovacieho konania bol k preprave tovaru vypočítaný svedok pán O. (vodič), o čom správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100820637/2020 zo dňa 28. 04. 2020. K veci sa vyjadroval aj konateľ žalobcu p. E. P. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101509318/2019 zo dňa 19. 06. 2019). Konateľ žalobcu p. P. na otázky správcu dane týkajúce sa dodávok tovaru od deklarovaného dodávateľa DEE, s. r. o. odpovedal všeobecne, nijako nekonkretizoval okolnosti obchodovania, neidentifikoval osoby zúčastňujúce sa dodávok tovaru. Nevedel konkretizovať doklady, ktoré boli potrebné na prevzatie a užívanie tovaru v zmysle Čl. II bod 7. Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 01. 03. 2018 napriek tomu, že predávajúci bol povinný ich odovzdať kupujúcemu. Nevedel uviesť, kto bol výrobcom náhradných dielov a nevedel predložiť technickú dokumentáciu k tovaru. Pán P. si nepamätal detaily podpísania zmluvy so spoločnosťou DEE, s. r. o., nevedel uviesť, či bol pri tom, keď bola zmluva podpísaná konateľom deklarovaného dodávateľa G. H. H. I.. Z vyjadrenia pána P. vyplynulo, že za spoločnosť DEE, s.r.o. jednal s M. a pri preberaní tovaru bol prítomný aj konateľ spoločnosti DEE, s.r.o., teda pán I.. Nepamätal si detaily podpisu zmluvy so spoločnosťou DEE, s.r.o., nevedel uviesť, či bol pri tom, keď bola zmluva podpísaná konateľom dodávateľa pánom I.. Pán P. jednoznačne neuviedol, kde bol predmetný tovar skladovaný. Taktiež nepoznal pána F., konateľa spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o.. Žalobca ako kontrolovaný platiteľ neprejavil snahu o kontaktovanie osoby, s ktorou vstupoval do obchodných vzťahov a tieto osoby sám konateľ spoločnosti pán P. počas ústneho pojednávania so správcom dane označil ako „bandu pofidérov“. Správca dane tiež uviedol, že sa zaoberal úhradami uskutočnenými v roku 2018, daňový subjekt DEE, s.r.o. mal v preverovanom období vedený účet IBAN C. XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX, na účet boli prijaté platby poukázané žalobcom, čo však nepotvrďuje uskutočnenie fakturovaných plnení od spoločnosti DEE, s.r.o. ani existenciu deklarovaného tovaru.

9. Správca dane napokon uzavrel, že materiálna existencia tovaru bola spochybnená nielen jednotlivými dôkazmi, ale aj v ich vzájomných súvislostiach. Správca dane pri preverovaní oprávnenosti odpočítania DPH vždy zisťuje, či došlo k dodaniu tovaru alebo služby, t.j. k reálnemu uskutočneniu fakturovaných zdaniteľných plnení. Preverovanie dodania tovaru zahŕňa preverovanie jeho nákupu, pôvodu, skladovania, prepravy, manipulácie a ďalšieho predaja tovaru alebo jeho použitia na vnútornú spotrebu daňového subjektu. Tieto preverovania správca dane vykonal, keď v reťazci zúčastnených spoločností DEE, s.r.o. - žalobca – FIXIS OFFICE s.r.o. nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru. Po vyhodnotení všetkých zistených skutočností a dôkazov z daňovej kontroly aj z vyrubovacieho konania v súlade s rozhodnutiami odvolacieho orgánu aj z iných zdaňovacích období u žalobcu správca dane ustálil záver o neexistencii tovaru vo väzbe na deklarovanie jeho predaja do Českej republiky s oslobodením od DPH a konštatoval pochybnosti o reálnosti skladovania, nakládky a vykládky tovaru a jeho prepravy do Českej republiky ako aj to, že nebol zistený pôvod tovaru ani jeho konečná spotreba. Správca dane potom dospel k inému záveru, ako je uvedený v protokoloch z daňovej kontroly, t.j. nielenže tovar nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach, ale že nebola preukázaná reálna existencia tovaru, k dodaniu tovaru nedošlo.

Napadnuté rozhodnutia žalovaného

10. Rozhodnutím č. 101053512/2022 zo dňa 26. 04. 2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102582442/2021 zo dňa 15. 12. 2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 17.642,60 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 31S/130/2022).

11. Rozhodnutím č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102582599/2021 z 15. 12. 2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 19.334,10 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 32S/10/2023).

12. Rozhodnutím č. 101053100/2022 zo dňa 26. 04. 2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 583547/2021 z 15. 12. 2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel

dane v sume 19.535,20 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/190/2022).

13. Rozhodnutím č. 101495414/2022 zo dňa 20. 05. 2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100155056/2022 z 24. 01. 2022, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 22.956,80 eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018 (vec pôvodne vedená na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 31S/145/2022); (ďalej všetky rozhodnutia žalovaného aj ako „napadnuté rozhodnutia“).

14. Žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí uviedol odvolacie námietky žalobcu, stručne zhrnul priebeh administratívneho konania a zistenia správcu dane, s ktorými sa stotožnil. Podľa žalovaného správcu dane postupoval v súlade so zákonom o DPH a daňovým poriadkom, keď správcu dane na základe všetkých získaných dôkazov spochybnil realizáciu predmetu fakturácie. Podľa žalovaného správcu dane svojím dokazovaním preukázal, že na základe vystavených faktúr deklarovaným dodávateľom, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na základe § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne nebolo preukázané právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný uviedol, že z vykonaných dôkazov vyplýva, že v reťazci zúčastnených osôb DEE, s.r.o. - PERSONICA, s.r.o. – FIXIS OFFICE s.r.o., nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru. V daňovom konaní a pri daňovej kontrole nie je povinnosťou správcu dane, aby dokazoval, že údaje o určitom 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, čo v danom prípade nastalo, keďže pravdivosť obchodného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom nebola preukázaná reálnym dodaním. Podľa žalovaného, skutkový stav bol správcom dane riadne zistený, pričom správcu dane spochybnil reálne dodanie tovaru na kontrolovanom stupni obchodu, medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom a následne medzi žalobcom a jeho odberateľom. Žalobca síce predložil správcovi dane faktúry o nákupe predmetného tovaru, avšak tieto možno považovať len za formálne doklady, ktoré samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie odpočítania DPH. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, ktoré si žalobca uplatnil, je viazané na vznik daňovej povinnosti - v prípade dodania tovaru daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Dodaním tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníka, čo v danom prípade nebolo preukázané, nebol teda preukázaný predmet DPH podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Na účely tohto ustanovenia je nevyhnutné, aby došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nie je postačujúce, ak plnenie (nesplňajúce definíciu dodania tovaru na účely DPH), bolo deklarované osobou, ktorá je registrovaná ako platiteľ DPH. Okrem toho bolo podľa žalovaného preukázané, že i keď dodávateľská spoločnosť bola registrovaná ako platiteľ DPH, nevykonávala ekonomickú činnosť na účely DPH. Žalovaný uviedol že daňový subjekt - platiteľ DPH je pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. Uviedol, že v danom prípade dôkazné bremeno žalobca neunesol. Závery správcu dane podľa žalovaného neboli založené na skutočnosti, že nebolo možné preveriť účtovné doklady dodávateľskej spoločnosti, ale na tom, že z dokazovania správcu dane vyplynulo, že žalobca nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorého ekonomickú činnosť správcu dane preukázateľne spochybnil. Žalovaný poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SGI a Valérie SNC), z ktorej vyplýva, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správcu 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. Preto v danom prípade je podľa žalovaného neopodstatnené odvolávať sa na rozsudky Súdneho dvora EÚ, z ktorých vyplýva, že plnenie existuje, a v zmysle ktorých je správcu dane povinný skúmať úmysel zdaniteľnej osoby alebo zohľadniť úmysel iného subjektu v obchodnom reťazci. Podľa žalovaného, správcom dane prijatý právny záver, je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR. Závery správcu dane vychádzajú zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné skonštatovať, že deklarovaný obchodný vzťah bol bez riadneho podnikateľského dôvodu, žalobca nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od dodávateľa uvedeného na faktúre, ktorému nevznikla

daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu absencie predmetu DPH, s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

Správne žaloby – žalobné body

15. Proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného podal žalobca včas samostatné správne žaloby na Krajský súd v Žiline. Predmetom veci vedenej krajským súdom pod sp. zn. 31S/130/2022 bolo napadnuté rozhodnutie č. 101053512/2022 zo dňa 26. 04. 2022 (ďalej len „správna žaloba 1“) a pôvodne aj napadnuté rozhodnutie č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022. Uznesením Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/130/2022 – 114 zo dňa 11. 01. 2023 správny súd vylúčil konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022 na samostatné konanie a správnej žalobe bola pridelená sp. zn. 32S/10/2023 (ďalej len „správna žaloba 2“). Predmetom veci vedenej pod sp. zn. 30S/190/2022 bolo napadnuté rozhodnutie č. 101053100/2022 zo dňa 26. 04. 2022 (ďalej len „správna žaloba 3“) a predmetom veci vedenej pod sp. zn. 31S/145/2022 bolo napadnuté rozhodnutie č. 101495414/2022 zo dňa 20. 05. 2022 (ďalej len „správna žaloba 4“). V žalobách sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti 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.

16. Žalobca v bode I. správnych žalôb 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“) a 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 správnej žaloby 1 proti dvom napadnutým rozhodnutiam žalovaného (za zdaňovacie obdobia marec 2018 a apríl 2018) vzhľadom na skutkovú súvislosť napadnutých rozhodnutí v súlade so zásadou hospodárnosti konania.

17. V bode II. správnych žalôb 1, 2, 3 a 4 žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného považuje za nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie vo viacerých podstatných bodoch. Žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s niektorými podstatnými odvolacími námietkami žalobcu vôbec nevysporiadal, respektíve reagoval na ne iba čisto formalisticky. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia vystupuje do popredia osobitne v spojení s nedostatočným odôvodnením už prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Žalobca poukázal na závery judikatúry Najvyššieho súdu SR vzťahujúce sa na oblasť daňového konania, z ktorých podľa neho vyplýva, že v daňovom konaní sa odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní. Zároveň poukázal na ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku a na závery nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 290/2015 zo dňa 07.10.2015, v zmysle ktorého za arbitrárne zaobranie sa argumentmi možno označiť všeobecné konštatovanie súdu, že argumenty účastníka konania sú nesprávne alebo irelevantné, ak súd vôbec nevysvetlí alebo iba neprimerane vysvetlí, prečo ich považuje za nesprávne alebo irelevantné; čím dôkladnejšia a podrobnejšia je argumentácia účastníka konania, tým dôkladnejšia musí byť aj argumentácia súdu, ktorou predložené argumenty spochybňuje alebo vyvracia. Podľa žalobcu sú tieto závery primerane použiteľné aj na rozhodnutia všetkých orgánov verejnej moci. Podľa žalobcu Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 8Sžf/83/2014 zo dňa 30.11.2016 osobitne v oblasti správy daní judikoval, že jednou zo základných zásad daňového konania je povinnosť správnych orgánov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie tak, aby účastník dostal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou.

18. Podľa žalobcu vo svojich odvolaniach vzniesol viacero špecifických námietok, ktoré od žalovaného vyžadovali špecifickú odpoveď, avšak na mnohé námietky odpoveď nedostal, respektíve žalovaný reagoval všeobecnými frázami. Žalobca poukazoval na obsah svojich odvolaní proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane. Žalobca v tejto súvislosti uviedol výpočet odvolacích námietok proti prvostupňovým rozhodnutiam (na stranách 6 až 10 správnych žalôb 1 a 2, a stranách 5 až 9 správnych žalôb 3 a 4). Žalobca ďalej uviedol, že vo svojich odvolaniach okrem iného namietať 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 pochybností 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.

19. Žalobca v správnych žalobách namietať, že správca dane v odôvodnení v poradí druhých prvostupňových rozhodnutí resp. v poradí prvého prvostupňového rozhodnutia (správna žaloba 4) nijako nereaguje na obsah vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, podaného 5. februára 2020 (žaloba 1, 2), 2. septembra 2019 (žaloba 3) a 14. novembra 2019 (žaloba 4) v lehote určenej správcom dane, a na námietky v ňom uvedené, čo je v priamom rozpore s § 63 ods. 5 daňového poriadku. V prípade požiadavky na riadne písomné odôvodnenie rozhodnutia nejde o to, že strane sporu musí byť dané za pravdu, ale že musí dostať objektívne zrozumiteľnú odpoveď na svoj špecifický argument (porovnaj bod 21 odôvodnenia uznesenia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Cdo 111/2018, z 20. júna 2019).

20. V bode III. správnych žalôb 1, 2, 3 a 4 žalobca namietať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu, že žalovaný vydal napadnuté rozhodnutia bez toho, aby mu bol spolu s tretími odvolaniami daňového subjektu správcom 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 druhým (tretím) odvolaniam žalobcu vyplýva, že správca dane predkladal žalovanému odvolania iba spolu s fotokópiami niektorých vybraných listín zo spisu, 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.

21. V bode IV. správnych žalôb 1, 2, 3 a 4 žalobca namietať prenos dôkazného bremena a jeho časovú limitáciu s poukazom na ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku. Žalobca namietať znemožnenie realizácie jeho práva podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku. Poukazoval na to, že daňový subjekt musí byť oboznámený o konkrétnych pochybnostiach správcu dane s výzvou na vyjadrenie k nim ešte pred vyhotovením protokolu z daňovej kontroly podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku. Žalobca citoval z obsahu výziev na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2018 tú časť (následne uvádzanú aj v protokoloch), v ktorej správca dane uviedol, že žalobca formálne preukázal dodanie tovaru predloženými faktúrami a zmluvou, avšak dodanie tovaru nebolo preukázané tak, že tovar dodala práve spoločnosť DEE, s. r. o., keď osoba, ktorá je uvedená na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Žalobca v ďalšom poukazoval na formuláciu správcu dane uvedenú v protokoloch, v zmysle ktorej správca dane nemal spochybňovať samotnú existenciu tovaru. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 65/2016 z 13. 02. 2018 a rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S 67/2021 z 25. 05. 2022 žalobca namietať nejednoznačnosť a zmätočnosť vyjadrenia pochybností a záverov vyslovených správcom dane, na čo nebolo zo strany daňových orgánov v ich rozhodnutiach reflektované. V správnej žalobe 4 žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. 02. 2022 týkajúci sa časovej limitácie presunu dôkazného bremena do momentu ukončenia daňovej kontroly.

22. V správnej žalobe 3 žalobca osobitne namietať aj to, že k zásadnému porušeniu práva daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 5 daňového poriadku došlo

aj postupom správcu dane v súvislosti s tým, že tento 3. júla 2019 vyhotovil tzv. „doplnenie oboznámenia s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018“ pod č. 101625554/2019, pričom toto doplnenie oboznámenia č. 101625554/2019 z 3. júla 2019 bolo doručené daňovému subjektu až 25. júla 2019, čiže až potom, ako správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly (23. júla 2019), pričom v samotnom doplnení oboznámenia č. 101625554/2019 z 3. júla 2019 správca dane neurčil daňovému subjektu žiadnu, a už vonkoncom nie primeranú lehotu na vyjadrenie sa k pochybnostiam a zisteniam uvedeným v tomto doplnení oboznámenia. Správca dane tak podľa žalobcu hrubým spôsobom ukrátil daňový subjekt o právo podľa § 45 ods. 1 písm. f) v spojení s § 46 ods. 5 daňového poriadku. Namietal, že takto vyhotovený protokol, doručený síce v lehote podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, ktorému však predchádzal postup správcu dane podstatne znemožňujúci realizáciu práv daňového subjektu, je podľa žalobcu rovnako nezákonný a nepoužiteľný ako protokol, ktorý by bol daňovému subjektu doručený až po uplynutí lehoty podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5 Sžf 14/2015, z 26. januára 2017. V uvedenej veci bola posudzovaná zákonnosť postupu orgánov finančnej správy, keď správca dane oboznámil daňový subjekt s výsledkami daňovej kontroly dňa 17.09.2013 a v tento istý deň mu aj doručil protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole (bod 12 odôvodnenia rozsudku). Na základe správnej žaloby daňového subjektu bolo zrušené rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky i prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica. Žalobca (daňový subjekt) namietal, že správca dane vykonal oboznámenie daňového subjektu so zisteniami správcu dane len formálne, neposkytol daňovému subjektu reálny časový priestor, aby sa tento mohol oboznámiť s výsledkami zisťovania správcu dane a mohol k nim zaujať relevantné stanovisko (bod 25 odôvodnenia rozsudku)...Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že postupom správcu dane nebolo žalobcovi umožnené využiť svoje práva v zmysle § 45 ods. 1 písm. c), d), e) a f) daňového poriadku (bod 48 odôvodnenia rozsudku). Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že pokiaľ mal správca dane pochybnosti o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, bolo jeho povinnosťou v priebehu daňového konania svoje pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámiť a umožniť mu sa k týmto pochybnostiam vyjadriť, poskytnúť mu priestor na ich vysvetlenie, k čomu preukázateľne v danom prípade nedošlo (bod 49 odôvodnenia rozsudku). Namietal, že v judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo opakovane vyslovené, že dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadri pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Uviedol, že zo strany správcu dane nepostačuje daňovému subjektu doručiť akúkoľvek písomnosť, ktorá je označená ako „oboznámenie“, bez ohľadu na jej reálny obsah; na oboznámenie správcu dane voči daňovému subjektu so zistenými skutočnosťami a vzniknutými pochybnosťami v priebehu daňovej kontroly musia byť kladené aj adekvátne obsahové (kvalitatívne) požiadavky.

23. V správnej žalobe 3 a 4 žalobca namietal i to, že žalovaný sa vo svojom v poradí treťom rozhodnutí, napadnutom touto správnu žalobou, bez náležitého objasnenia odchytil od záverov žalovaného uvedených v poradí prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného č. 100710086/2020 z 23. marca 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2018) a č. 101024033/2020 z 11. júna 2020 (zdaňovacie obdobie jún 2018), čím bola porušená kasačná záväznosť tohto rozhodnutia. Uviedol, že k významu inštitútu kasačnej záväznosti vo všeobecnosti sa vyjadril napr. Najvyšší súd Slovenskej republiky v uznesení, sp. zn. 2 Cdo 155/2011, z 21. decembra 2011. Ústavný súd Českej republiky judikoval, že odvolací súd je povinný rešpektovať právny názor, ktorý v tej istej veci už skôr vyslovil, pričom jediný relevantný dôvod odchylenia sa od neho, odhliadnuc od kasačného zásahu najvyššieho súdu spojeného so záväzným právnym názorom, môže predstavovať podstatná zmena v obsahu skutkového základu, ktorá by zapríčinila vlastnú neaplikovateľnosť takéhoto skôr vysloveného právneho názoru (nález Ústavného súdu Českej republiky, sp. zn. II. ÚS 1688/10, z 9. októbra 2012). V prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaný okrem iného konštatoval, že odvolací orgán poukazuje na skutočnosť, že správca dane nespochybnil reálnu existenciu tovaru, jeho nákup a následný predaj, spochybnil osobu dodávateľa a odberateľa tovaru, podľa odvolacieho orgánu správca dane nepriznanie odpočítania DPH od dodávateľa DEE s. r. o. založil na skutočnostiach, ktoré nie sú dôkazným bremenom odvolávajúceho sa, na druhej strane sa nezaoberal preverením deklarovaného zdaniteľného obchodu na strane odvolávajúceho sa, napríklad pokiaľ ide o skladovanie deklarovaného tovaru a príslušnú skladovú evidenciu. Samotné dodanie tovaru spochybnené nebolo, samotná nekontaktosť odberateľa, ktorý v čase dodania tovaru nadobudnutie tovaru v ČR v daňovom priznaní priznal, podľa odvolacieho orgánu nepreukazuje, k akému porušeniu zákona o DPH došlo zo strany odvolávajúceho. Tiež zostali bez vyhodnotenia zistenia, že odberateľ

priznal nadobudnutie predmetného tovaru v ČR. Realizácia samotného predmetu fakturácií nebola spochybnená a doklady predložené odvolávajúcim sa k predmetnému obchodu neboli vyhodnotené správcom dane ako nedostatočné. Celkom v rozpore s vyššie uvedenými právnymi závermi a bez existencie akýchkoľvek nových dôkazov opodstatňujúcich takýto postup žalovaný v poradí treťom, napadnutom rozhodnutí vyjadril názor o nepreukázaní existencie tovaru. Orgány finančnej správy sa nevysporiadali so vzájomným obsahovým nesúlalom prvého a tretieho rozhodnutia žalovaného (a to všetko i napriek odvolacím námietkam daňového subjektu v tomto smere v tretích odvolaniach).

24. V ďalšom žalobca namieta, že napriek tomu, že v priebehu konania predložil orgánom finančnej správy okrem iného skladovú evidenciu tovaru, na ktorú upriamoval pozornosť žalovaný v poradí prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného, orgány finančnej správy v ďalšom konaní už ponechali tento dôkaz bez povšimnutia.

25. V bode V. správnych žalôb 1, 2, 3 a v bode IV. správnej žaloby 4 žalobca poukazyval na povahu protokolu z daňovej kontroly ako základného rámca pre následné vyrubovacie konanie a základného podkladu pre zistenie skutkového stavu vo vyrubovacom konaní. Pokiaľ v protokoloch správca dane spochybňoval iba to, že tovar dodal práve dodávateľ uvedený na faktúrach (resp. odoberal práve odberateľ uvedený na faktúrach), avšak samotnú existenciu tovaru ako takú nepopieral, bolo principiálne vylúčené, aby správca dane až v druhom, resp. v treťom vyrubovacom konaní, po značnom časovom odstupe od skončenia daňovej kontroly (a začatia vyrubovacieho konania) prezentoval daňovému subjektu ako fait accompli, že zmenil svoj záver uvedený v protokoloch, a to tak, že už nepovažuje za nepreukázanú „len“ totožnosť dodávateľa, ale aj samotnú existenciu tovaru, čo predstavuje zásadný rozdiel i z hľadiska rozsahu a obsahu dôkazného bremena daňového subjektu. Pre prípad pripustenia možnosti takéhoto zásadného názorového „obratu“ správcom dane, je protokol z daňovej kontroly podľa žalobcu celkom bezvýznamnou a zbytočnou písomnosťou, obsah ktorej nemá právnu relevanciu. Žalobca tiež namieta, že nebolo vysvetlené a odôvodnené na základe akých nových dôkazov správca dane a žalovaný dospeli k odlišnému hodnoteniu vo väzbe na skonštatovanie nepreukázania materiálnej existencie plnenia, keď v období od vydania v poradí prvého prvostupňového rozhodnutia správcu dane do vydania v poradí druhého (zdaňovacie obdobie marec a apríl 2018), resp. tretieho prvostupňového rozhodnutia (zdaňovacie obdobie máj a jún 2018) už žiadne vlastné dokazovanie správcom dane vykonané nebolo. V prípade zdaňovacieho obdobia máj a jún 2018 žalobca uvádzal, že mu bol záver o neexistencii tovaru prezentovaný v treťom prvostupňovom rozhodnutí správcu dane a v napadnutom rozhodnutí žalovaného, prehodnotením celého dovtedy vykonaného dokazovania „od stola“, avšak bez existencie nových, predtým neznámych relevantných dôkazov i bez dostatočnej súčinnosti s daňovým subjektom. V prípade zdaňovacieho obdobia marec a apríl 2018 bol žalobcovi záver o neexistencii tovaru prezentovaný prvýkrát na ústnom pojednávaní konanom dňa 11. novembra 2021 a potom následne v druhom prvostupňovom rozhodnutí správcu dane.

26. Podľa žalobcu žiadne vyrubovacie konanie po zrušení v poradí prvého (zdaňovacie obdobie marec a apríl 2018), resp. druhého prvostupňového rozhodnutia správcu dane (zdaňovacie obdobie máj a jún 2018) sa neuskutočnilo; žiadne dokazovanie správca dane po zrušení v poradí svojho prvého resp. druhého rozhodnutia nevykonal. Z daňového poriadku pritom nevyplýva, že vyrubovacie konanie postačuje uskutočniť v každej veci „len raz“ a že keď dôjde k zrušeniu predošlého rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní odvolacím orgánom, ďalšie vyrubovacie konanie sa už nemusí uskutočniť. Žalobca zdôraznil, že veľký senát správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konštatoval v rozsudku, sp. zn. 1 Vs 1/2020, z 18. mája 2021, že pokiaľ správca dane opiera svoje závery o to, že daňový subjekt dôkazné bremeno neunesol, musí mu predtým umožniť toto dôkazné bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok (bod 35 odôvodnenia). Žalobca ďalej odkázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 314/2015, zo 16. decembra 2015 a sp. zn. I. ÚS 30/2018, z 30. januára 2019 (v rámci neho body 19 a 20 odôvodnenia) a na právne závery v nich judikované.

27. V bode V. správnej žaloby 4 žalobca namieta nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, čo podľa žalobcu malo za následok nezákonnosť daňovej kontroly a protokolu z daňovej kontroly a jeho nepoužiteľnosť. Žalobca poukázal na vymedzenie daňovej kontroly v daňovom poriadku a v súvisiacej judikatúre Najvyššieho súdu SR a namieta, že správca dane začal zhromažďovať dôkazné prostriedky a začal vykonávať dôkazy smerujúce k prevereniu zdaniteľných obchodov v danom zdaňovacom období ešte pred formálnym oznámením o začatí daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane začal

najneskôr 03. 10. 2018 bez formálneho začatia daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018 vykonávať preverenie vykázanej vlastnej daňovej povinnosti žalobcu, keď začal telefonicky "vyťažovať" žalobcu, od ktorého požadoval doklady za zdaňovacie obdobie jún 2018 a uskutočnil aj ústne pojednávanie so žalobcom dňa 03. 10. 2018. Žalobca odkázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101957951/2018 zo dňa 03. 10. 2018. Toto preverovanie vykonali zamestnanci správcu dane, ktorí boli následne (14. 10. 2018) poverení výkonom daňovej kontroly. Podľa žalobcu je nepochopiteľné aký druh štátno-mocenskej činnosti vykonávali zamestnanci správcu dane pred vydaním poverenia na výkon daňovej kontroly. Žalobca namietal, že takto správca dane v podstate predĺžil zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a že daňový poriadok neupravuje žiadne „prípravné“ štádium pred začatím daňovej kontroly a tento postup správcu dane je v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Podľa žalobcu daňová kontrola trvala viac ako 1 rok, a preto správca dane materiálne nedodrжал lehotu na jej vykonanie. Žalobca uviedol, že ak by aj táto jeho argumentácia nebola uznaná ako správna, tak trvá na tom, že postup od 03. 10. 2018 do oficiálneho začatia daňovej kontroly sa realizoval bez opory v zákone a predstavoval obchádzanie daňového poriadku, a preto všetky dôkazy zadovážené v tomto období sú poznačené nezákonnosťou a nemohlo sa na ne vo vyrubovacom konaní prihliadať, čo má za následok nezákonnosť aj napadnutého rozhodnutia.

28. V bode VI. správnych žalôb 1, 2, 3 a 4 žalobná argumentácia žalobcu smerovala k vlastnému meritórному posúdeniu vecí daňovými orgánmi, keď žalobca namietal nedostatočné a nesprávne zistenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie vecí. Žalobca sa ohradil voči konštatovaniu správcu dane, že existencia tovaru nebola preukázaná. Žalobca považoval za neprípustné zamieňanie spochybnenia dodania fakturovaného plnenia ako takého so spochybnením totožnosti dodávateľa uvedeného na faktúre. S ohľadom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie sa potom musí podľa žalobcu aplikovať aj rozdielny postup pri dokazovaní. Pri požiadavke eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva je potrebné podľa žalobcu z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-459/17 a C-460/17 (SGL a Valériane SNC) vyvodit', že v prípade správcu dane tvrdenej fiktívnosti fakturovanej dodávky je dôkazným bremenom správcu dane preukázať, že plnenia uvedené na faktúre sú neexistentné (fiktívne), a teda nie je povinnosťou daňového subjektu preukazovať opak. Spochybnenie dodania fakturovaného plnenia práve dodávateľom uvedeným na faktúre nepostačuje pre odopretie nároku na odpočítanie DPH, ale správca dane musí v takom prípade ešte na vlastné dôkazné bremeno preukázať, že došlo k podvodnému konaniu na DPH (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 13. februára 2014 vo veci C-18/13 (Maks Pen EOOD), uznesenie Súdneho dvora Európskej únie z 10. novembra 2016 vo veci C-446/115 (Signum Alfa Sped) alebo uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 z 3. septembra 2020 (Vikingo Fövállalkozó).

29. Hodnotenie dôkazov v protokoloch z daňovej kontroly i v rozhodnutiach daňových orgánov považoval žalobca za tendenčné, keď správca dane všetky vykonané dôkazy spochybnil len hodnotiacim úsudkom, a to v neprospech žalobcu (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 108/2009 z 18. mája 2010, bod 53 rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 60/2017 z 30. januára 2018). Žalobca poukázal na to, že napadnuté rozhodnutia sú v značnej miere založené na zisteniach o nekontaktnosti deklarovaného dodávateľa DEE, s.r.o., či jej subdodávateľa MANGOS, s.r.o., resp. odberateľa FIXIS OFFICE, s.r.o, keď žalobca 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 poukazoval na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie z 18. júla 2013 vo veci C-78/12 („Evita-K“ EOOD). Žalobca uviedol, že svedok Q. O. ako šofér potvrdil prepravu konkretizovaného tovaru do Českej republiky – „krabice so svetlometmi, pneumatiky, nejaké veci ohľadom áut“, keď je potrebné zvážiť i to, že svedok vypovedal v danej veci s časovým odstupom. Konateľ deklarovaného dodávateľa a odberateľa vo veci vypočítaní neboli, čo nemôže ísť na ťarchu žalobcu. Žalobca v správnej žalobe 1 a 2 navyše uviedol, že druhé prvostupňové rozhodnutia správcu dane pokiaľ ide o odôvodnenie, pozostávali z mechanického výpočtu úkonov vykonávaných v dovtedajšom konaní bez premostenia zistených skutočností a právnych záverov a bez reálneho vyhodnotenia jednotlivých dôkazov. Bez povšimnutia daňových orgánov ostala podľa žalobcu tá okolnosť, že odberateľ priznal pred českou finančnou správou nadobudnutie tovaru v Českej republike od slovenského daňového subjektu – žalobcu, čo je zásadnou okolnosťou svedčiacou v prospech daňového subjektu a reálnosti uskutočnených obchodov. K nakládke tovaru a k povoleniam na vstup vozidla s EČV: J. XXX R. do historickej časti mesta Žilina žalobca poukazoval na to, že povolenia na vstup sú prenosné, neviažúce sa na konkrétne evidenčné číslo vozidla s tým, že prenosné povolenia boli vydané na personálne prepojenú spoločnosť p. P. so sídlom na Mariánskom námestí

v Žiline ako je spoločnosť EUNICA MEDIA, s. r. o., IČO: 44 081 481 alebo TECHNOKON a.s., IČO: 31 630 243, ktorá tieto potvrdenia v dohodnutom počte poskytuje spoločnosti EUNICA MEDIA, s. r. o. na základe nájomného vzťahu, nakoľko spoločnosť EUNICA MEDIA, s. r. o. sídli v budove spoločnosti TECHNOKON a.s.. Žalobca a EUNICA MEDIA, s. r. o. sú spoločnosťami personálne prepojenými a potvrdenia sa využívajú vo vozidlách podľa potreby. Ďalej žalobca poukázal na to, že Mesto Žilina vydáva aj prenosné potvrdenia umožňujúce vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti, ktoré nie sú viazané na konkrétne evidenčné číslo a výslovne uviedol, že nie je možné jednoznačne povedať, či bol alebo nebol v sledovanom období povolený vjazd do historickej časti dopytovaným vozidlám. Žalobca poukazoval na obsah odvolaní, kde namietal bez toho, aby na to bolo daňovými orgánmi reagované to, že využíval vozidlo EČV: J. XXX R. v zmysle nájomnej zmluvy so spoločnosťou MURAX, s.r.o./EUNICA Megaboards, s.r.o., keď náklady na pohonné hmoty znášal žalobca a tieto i riadne zaúčtoval. Napriek zakúpeniu diaľničnej známky na vozidlo EČV: J. XXX R. v rozhodnom období nemusia sa za každých okolností využívať spolplatnené úseky ciest a diaľnic. S tvrdením správcu dane, že by bolo ekonomicky a časovo neefektívne, keby bola preprava tovaru do Českej republiky uskutočnená výlučne po cestách I., II. a III. triedy, sa žalobca nestotožnil. Poukazoval ďalej na to, že trasa mimo diaľnice je z hľadiska vzdialenosti kratšia, časový rozdiel oproti trase cez diaľnice pri dodržaní rýchlostných limitov by tvoril 35 minút, teda je nepatrný, pričom vedenie vozidla s naloženým tovarom vyššou rýchlosťou po diaľnici by nebolo ani vhodné, aj pri zohľadnení mladého veku šoféra a jeho skúseností s jazdou v naloženej dodávke. Najčastejšie bola žalobcom využívaná na prepravu tovaru po Slovenskej republike trasa po ceste I. triedy 61, t.j. smerom na Hričovské Podhradie, M., H. S. L., J. H. S. L. sa pokračovalo po ceste I. triedy 57, následne v S. po ceste II. triedy 507 až smerom na Starý Hrozenkov a Brno, pričom s odstupom času žalobca uvádza, že nie je možné s určitosťou povedať, či v určitých prípadoch nedošlo k odklonu od uvedenej trasy vzhľadom na okolnosti danej situácie. Žalobca uvádzal i to, že konateľ žalobcu p. P. nemá vodičské oprávnenie a vždy, keď je to možné, využíva zabezpečenú dopravu a zastaví sa pri prameni pitnej vody na účely podpory svojho zdravia i ochrany životného prostredia, keď jedna z najlepších vôd z hľadiska obsahu je v Rajeckej Lesnej, a teda spätná cesta viedla cez Čičmany, Rajeckú Lesnú do Žiliny.

30. Žalobca poukázal v žalobách na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k otázke obsahu dôkazného bremena daňového subjektu v daňovom konaní (rozsudok sp. zn. 1 Sžfk 81/2017 z 13. septembra 2019, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 z 24. mája 2017, sp. zn. 1 Sžf 31/2016 z 17. októbra 2017, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 z 24. mája 2017, sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011, sp. zn. 5 Sžf 14/2015 z 26. januára 2017, sp. zn. 5 Sžf 7/2016 z 18. septembra 2017, sp. zn. 8 Sžfk 1/2018 z 27. septembra 2018, sp. zn. 10 Sžfk 1/2018 z 24. októbra 2018). Zároveň žalobca namietal, že dôkazné bremeno žalobcu je správcom dane posunuté do nedosiahnuteľnej úrovne, v ktorej ho žalobca z pohľadu správcu dane nikdy nebude schopný uniesť, nakoľko nech predloží akýkoľvek dôkaz, žiaden nebude správcom dane vyhodnotený ako „postačujúci“, resp. „dôveryhodný“. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje žalobcu, ale nie absolútne, keď dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu a túto skutočnosť doloží dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú vypovedaciu schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Na podporu svojej argumentácie žalobca v tomto smere poukazoval na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (bod 58 rozsudku sp. zn. 5 Sžf 57/2016 z 28. marca 2018, bod 62 rozsudku sp. zn. 8 Sžfk 1/2018 z 27. septembra 2018, bod 20 rozsudku sp. zn. 10 Sžfk 1/2018 z 24. októbra 2018, bod 54 rozsudku sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019). Daňovému subjektu nemôže byť vytýkané, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti, resp. dokonca u jej subdodávateľa. Žalobca tiež poukazoval s odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v žalobách na to, že aktuálna nekontaktnosť dodávateľskej spoločnosti, resp. jej nekontaktnosť v čase výkonu daňovej kontroly nepreukazuje nekontaktnosť týchto spoločností v kontrolovanom zdaňovacom období (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 1/2018 z 27. septembra 2018, sp. zn. 6 Sžfk 53/2017 z 23. januára 2019, sp. zn. 4 Sžfk 61/2017 z 11. septembra 2018, sp. zn. 4 Sžfk 67/2017 zo 4. decembra 2018).

31. Žalobca s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011 a rozsudok sp. zn. 7 Sžf 41/2013 z 28. mája 2015 namietal, že nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. Zároveň zdôraznil, že ak žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia a účtovnými dokladmi, vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadom

skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, a teda správca dane bol ten, kto ohľadom ním vznesených pochybností neunesol dôkazné bremeno. Žalobca vymenoval rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 1/2018 z 27. septembra 2018, sp. zn. 10 Sžfk 1/2018 z 24. októbra 2018, sp. zn. 4 Sžfk 67/2017 z 4. decembra 2018, sp. zn. 4 Sžfk 61/2017 z 11. septembra 2018, sp. zn. 6 Sžfk 53/2017 z 23. januára 2019.

32. Podľa žalobcu sa stanoviská daňových orgánov dostávajú do rozporu s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019, v zmysle ktorého žiadna skutková okolnosť, ktorá nastala v minulosti, sa spravidla nedá preukázať s absolútnou istotou, pričom dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprimerané. Podľa žalobcu je pre správca dane pohodlnejšie spochybníť reálnosť dodania tovaru ako takú, aj keď nemá na základe akých relevantných argumentov, pretože si je vedomý, že v tomto rozsahu zaťažuje dôkazné bremeno daňový subjekt. Ak by správca dane reálnosť dodania plnenia uznal, nutne by musel daňovému subjektu preukázať účasť na podvodnom konaní, čím by sa dôkazné bremeno presunulo na správca dane. Žalobca poukázal ďalej na právne závery judikované v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 7/2018 z 20. júna 2019.

33. V správnej žalobe 4 namietal, že bez povšimnutia daňových orgánov ostala okolnosť, že predložil správcovi dane potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom, ktoré sú dôkazom preukazujúcim dodanie tovaru do iného členského štátu v zmysle § 45 ods. 5 písm. c) zákona o DPH. V správnej žalobe 4 žalobca namietal i to, že zistenia správcu dane v treťom napadnutom rozhodnutí majú povahu dubióznych tvrdení, špekulácií a domnienok, ktoré nijako nespádajú pod predmet dôkazného bremena žalobcu. Žalobca nevzhladol súvislosť medzi ním a okolnosťou zániku funkcie konateľa spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o., ktorým bol p. E. L., sedem dní po podpise Rámcovej zmluvy z 22. novembra 2017 so žalobcom. Žalobca namietal, že nie je jeho vecou to, či p. F. ako konateľ deklarovaného odberateľa zvolil formu úhrady odberateľských faktúr vystavených žalobcom práve prostredníctvom hotovostných vkladov na bankový účet žalobcu, keďže nemôže určovať odberateľovi akou platobnou formou má uskutočňovať úhrady žalobcových faktúr. Ďalej namietal potrebnú odbornú spôsobilosť správcu dane, keď tento porovnal podpisy pána I. na jeho podpisovom vzore v zbierke listín obchodného registra a podpisy na faktúrach a objednávkach vystavených v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach a podľa jeho názoru vizuálnym porovnaním podpisov bolo evidentné, že sa jedná o odlišné podpisy.

34. Žalobca mal za to, že dodanie fakturovaného tovaru i jeho následný predaj preukázal celým spektrom dôkazov; okrem listinnej dokumentácie pozostávajúcej z faktúr s objednávkami a dodacími listami, zmluvami s odberateľom i dodávateľom, potvrdeniami o prijatí tovaru odberateľom, skladovou evidenciou nezohľadnenou správnymi orgánmi, vylúčením šoféra Q. O., preukázateľnými a nespornými úhradami dodávateľských faktúr i odberateľských faktúr bezhotovostnými prevodmi na účet.

Vyjadrenia žalovaného k správnym žalobám

35. Žalovaný sa písomne vyjadril k správnym žalobám žalobcu podaným proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného a navrhol ich zamietnuť ako neopodstatnené. 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. Žalovaný uviedol, že správcom dane vykonané dokazovanie preukázalo, že vecné plnenie z predložených dodávateľských faktúr nenastalo, predložené faktúry sa ukázali ako nehodnoverné, predložené bez reálneho podkladu. Na základe zistení správcu dane uvedených v protokole z kontroly a vyrubovacím konaní, správca dane prijal záver, že odpočítanie DPH si žalobca uplatnil v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané, že dodávateľskej spoločnosti vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s uvedeným odpočítaním DPH. Skladovanie deklarovaného tovaru – náhradných dielov na automobily, ktoré boli následne predmetom dodania do Českej republiky, správca dane vyhodnotil tak, že neboli preukázané skladovacie priestory, deklarované skladovanie neumožnila ani Zmluva o nájme nebytových priestorov, ktorú mal žalobca uzatvorenú s personálne prepojenou spoločnosťou. Správca dane spochybnil možnosť nakladania a vykladania skladovaného tovaru vzhľadom na skutočnosť, že nebolo preukázané zo strany Mestského úradu Žilina vydanie povolenia na vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta. Prenosné potvrdenia umožňujúce vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti, ktoré nie sú viazané na konkrétne evidenčné číslo a ktoré boli vydané personálne prepojeným spoločnostiam

EUNICA MEDIA s.r.o. a TECHNOKON a. s., sa nevzťahujú na predmetné zdaňovacie obdobie. V súvislosti s deklarovanou prepravou a odovzdaním tovaru – náhradných dielov na automobily, správca dane v nadväznosti na spochybnenie samotnej existencie tovaru (tak ako vyplýva z vyššie uvedených zistení) spochybnil aj prepravu tovaru do Českej republiky a jeho odovzдание deklarovanému odberateľovi FIXIS OFFICE s.r.o., správca dane poukázal na to, že žalobca nepreukázal náklady na vykonanie prepravy. Správca dane ďalej poukázal na to, že samotné prevzatie deklarovaného tovaru tiež nebolo preukázané, vzhľadom na skutočnosť, že nebolo preukázané miesto vykládky na adrese K. XXX/XX, L., M., F. N., nakoľko na uvedenej adrese nemá spoločnosť FIXIS OFFICE s.r.o. prenajaté priestory na vykonávanie ekonomickej činnosti, ide o virtuálnu adresu, nemá žiadnych zamestnancov, od apríla 2018 nepreberá písomnosti, v daňovom priznaní uviedla nulové hodnoty. O. p. O. uviedol pri svedeckej výpovedi miesto vykládky (priemyselný areál) v rozpore s adresou miesta prevzatia tovaru (centrum mesta, bytový dom). Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že z vykonaných dôkazov vyplýva, že v reťazci zúčastnených osôb DEE, s.r.o. - PERSONICA, s.r.o. – FIXIS OFFICE s.r.o., nebola preukázaná reálna existencia fakturovaného tovaru. Deklarovaný dodávateľ nepredložil žiadne doklady o existencii tovaru a jeho existenciu nepreukázala ani spoločnosť PERSONICA, s.r.o. Pán P. sa k dodávkam tovaru od dodávateľa DEE, s.r.o. vyjadroval všeobecne, nijako nekonkretizoval okolnosti obchodovania, neidentifikoval osoby zúčastňujúce sa dodávok tovaru. Nevedel konkretizovať doklady, ktoré boli potrebné na prevzatie a užívanie tovaru, nevedel uviesť kto bol výrobcom náhradných dielov a nevedel predložiť technickú dokumentáciu k tovaru. Jednoznačne neuviedol, kde bol predmetný tovar skladovaný. Skladovanie náhradných dielov malo byť v sídle spoločnosti PERSONICA, s.r.o. (skladové priestory sa tam nenachádzajú, tovar mal byť skladovaný v rôznych miestnostiach patriacich personálne prepojeným spoločnostiam). Pán P. nepozná pána F., konateľa spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o., uzatvorenie Rámcovej kúpnej zmluvy s kupujúcim FIXIS OFFICE s.r.o. bolo správcom dane spochybnené. Rovnako bola spochybnená preprava tovaru pre deklarovaného odberateľa FIXIS OFFICE s.r.o. Spoločnosť PERSONICA, s.r.o. nepreukázala náklady súvisiace s vykonaním prepravy do Českej republiky (prepravu mal vykonať osobný automobil požičaný od personálne prepojenej spoločnosti), šofér, ktorý prepravu mal vykonať ju vykonal bezodplatne a bez zmluvného vzťahu, nebolo preukázané miesto údajnej vykládky tovaru. Deklarovaný odberateľ FIXIS OFFICE s.r.o. bol nekontaktný. Pochybnosti vyvolali tiež uvedené skutočnosti zistené z bankových účtov zainteresovaných daňových subjektov. Prevažná časť faktúr vystavených spoločnosťou PERSONICA, s.r.o. bola uhradená priamo vkladmi v hotovosti na bankový účet spoločnosti PERSONICA, s.r.o., vklady v hotovosti boli uskutočňované pánom E. F., ktorého pán P. označil ako osobu, ktorú nepozná. Tvrdenia žalobcu nebolo možné overiť v účtovnej evidencii právneho nástupcu dodávateľa, keďže tento bol nekontaktný. Dodávateľ teda nepotvrdil vierohodnosť faktúry, ktorou sa podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Podľa žalovaného, skutkový stav bol správcom dane riadne zistený, pričom správca dane spochybnil reálne dodanie tovaru na kontrolovanom stupni obchodu, medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom a následne medzi žalobcom a jeho odberateľom. Žalobca síce predložil správcovi dane faktúry o nákupe predmetného tovaru, avšak tieto možno považovať len za formálne doklady, ktoré samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie odpočítania DPH. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, ktoré si žalobca uplatnil, je viazané na vznik daňovej povinnosti – v prípade dodania tovaru daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Dodaním tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, čo v danom prípade nebolo preukázané, nebol teda preukázaný predmet DPH podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Na účely tohto ustanovenia je nevyhnutné, aby došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nie je postačujúce, ak plnenie bolo len deklarované osobou, ktorá je registrovaná ako platiteľ DPH. Okrem toho v danom prípade bolo preukázané, že i keď dodávateľská spoločnosť bola registrovaná ako platiteľ DPH, nevykonávala ekonomickú činnosť na účely DPH. Žalobca ako daňový subjekt – platiteľ DPH je pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. V danom prípade dôkazné bremeno vyplývajúce daňovému subjektu z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku žalobca neunesol. Žalobca síce predložil správcovi dane faktúry o nákupe predmetného tovaru, avšak tieto možno považovať len za formálne doklady, ktoré samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení zákona o DPH vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno,

preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. 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 správcu dane nie sú založené na skutočnosti, že nebolo možné preveriť účtovné doklady dodávateľskej spoločnosti, ale na tom, že z dokazovania správcu 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 deklarovaným dodávateľom a žalobcom a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal ani reálnu existenciu tovaru. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SGI a Valérieane 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. Dôkazy (od začatia daňovej kontroly až po odvolacie konanie v súvislosti s prvým rozhodnutím správcu dane), boli žalovanému predložené ako prílohy už na základe predkladacej správy č. 100232847/2020 zo dňa 21.01.2020 (marec 2018), kedy správca dane predložil 39 príloh, predkladacej správy č. 100866233/2021 zo dňa 20.05.2021 (apríl 2018), kedy správca dane predložil 54 príloh, predkladacej správy č. 100232847/2020 zo dňa 21.01.2020 (máj 2018), kedy správca dane predložil 39 príloh, predkladacej správy č. 101560690/2021 zo dňa 24. 08. 2021 (jún 2018), kedy správca dane predložil 26 príloh. Žalovaný v čase rozhodovania disponoval úplným spisovým materiálom.

Vyjadrenia žalobcu k vyjadreniam žalovaného (repliky)

36. Žalobca sa k vyjadreniam žalovaného k správnym žalobám vyjadril prostredníctvom replík zo dňa 30. januára 2023 za zdaňovacie obdobie máj 2018 (ďalej ako „replika 1“), a za zdaňovacie obdobie jún 2018 (ďalej ako „replika 2“).

37. V replike 1 žalobca namieta opakované vyjadrenia žalovaného, že žalobca nedisponoval materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorého ekonomickú činnosť správca dane dôvodne spochybnil. Takto formulovaný záver žalovaného je nejednoznačný, s čím súvisí aj nejednoznačnosť a nedostatočnosť vymedzenia dôkazného bremena žalobcu orgánmi finančnej správy. V prípade fiktívnosti tovaru je bezpredmetné a prakticky aj nemožné zaoberať sa s tým, kto bol dodávateľom takéhoto fiktívneho tovaru a či deklarovaný dodávateľ tohto ničoho bol aj jeho skutočným dodávateľom, resp. či reálne vykonával ekonomickú činnosť. Ak je naproti tomu správcom dane spochybnené, že fakturované plnenie bolo poskytnuté deklarovaným dodávateľom uvedeným na faktúre, 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. V replike žalobca uviedol, že žalovaný sám vo vyjadrení k žalobe uvádza, že správca dane v neskoršom priebehu vyrubovacieho konania dospel k novému inému záveru ako vyplýval z protokolu z kontroly, pričom v protokole bolo spochybnené, že predmetný tovar dodala spoločnosť DEE s.r.o. a že následne bol dodaný spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o., ale nebola spochybnená samotná existencia tovaru. Žalobca opätovne poukázal na aktuálny judikát – rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1 Sžfk 10/2020, z 24. februára 2022.

38. Ďalej žalobca uviedol, že vyjadrenie žalovaného ohľadom skladovania tovaru – náhradných dielov na automobily, ktoré boli následne predmetom dodania do Českej republiky, preukázateľne nezodpovedajú skutočnosti a nemajú oporu v obsahu administratívneho spisu. Čo sa týka poukazovania žalovaného na bližšie nešpecifikovaných (ani dátumom uzavretia) „Zmluvu o nájme nebytových priestorov, ktorú má žalobca uzatvorenú s personálne prepojenou spoločnosťou“, tak nie je zjavné, o aký konkrétny dôkaz má ísť. Jediná nájomná zmluva na nájom nebytových priestorov, ktorá sa nachádza v spise, vrátane jej dodatku, je nájomná zmluva z 30. júla 2015 uzavretá medzi prenajímateľmi T. L. L. a T. U. L. a daňovým subjektom PERSONICA, s.r.o., ako nájomcom. V odvolaní zo 4. februára 2022 (v poradí treťom) proti tretiemu rozhodnutiu správcu dane č. 583547/2021 z 15. decembra 2021 právny predchodca žalobcu v tejto súvislosti napríklad uvádzal: „Daňový subjekt namieta tvrdenie správcu

dane, pretože miestnym zisťovaním správca dane preukázateľne overil existenciu priestorov, ktorá bola správcovi dane v postačujúcom rozsahu preukázaná a boli preukázané aj technické ako aj priestorové a dispozičné možnosti zabezpečenia pre uskladnenie tovaru (náhradných dielov pre automobily). Priestory nemali síce označenie ako „sklad“, boli súčasťou prenajatých plôch, ktoré sú rozlohovo značne rozsiahle a keďže dispozičné riešenie budovy bolo zmenené (majiteľom alebo prevádzkovateľom) aktuálne boli priestory v inej podobe ako to bolo v roku 2018.“ Správca dane ani žalovaný k uvedenej argumentácii žalobcu nezaujali preskúmateľné stanovisko, iba opakovane konštatovali, že údajne „neboli preukázané skladové priestory“. V replike žalobca opakovane uviedol, že správca dane uskutočnil s daňovým subjektom miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti PERSONICA, s.r.o., na Mariánskom námestí 29/6 v Žiline 07. júla 2020, o ktorom bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 101126648/2020, v ktorej je uvedené: „Tovar sa nakladal a vykladal v podzemných garážach spoločnosti U. E., alebo pred vchodom, kde bol prístup vozidla (nie zo strany pešej zóny). Po vyložení z osobného motorového vozidla, bol tovar uložený v rôznych miestnostiach patriacich personálne prepojeným spoločnostiam v tom čase ako napr. Eunica media a PA Service. Miestnosti boli podľa vyjadrenia T. E. uzamknuté a tovar bol skladovaný aj v priestoroch patriacich spoločnosti PERSONICA, s.r.o. – kumbál na 3 poschodí, ktorý v čase miestneho zisťovania nebol spoločnosťou prenajatý. Do skladových priestorov nebol voľný prístup. Daňové orgány sa bližšie nevyjadrili k okolnosti, že do roku 2020, keď vykonávali v budove na E. S. XX/X L. V. miestne zisťovanie, došlo k zmene dispozičného riešenia časti priestorov oproti stavu v kontrolovanom zdaňovacom období. Okrem toho nakládku tovaru pri jeho preprave zo Žiliny do Českej republiky v priestoroch daňového subjektu potvrdil pri svojom výsluchu aj svedok Q. O.. Žalobca uviedol, že nie je pravdou, že „nebolo preukázané zo strany Mestského úradu Žilina vydanie povolenia na vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta“. Mesto Žilina v odpovedi s číslom 10599/2020-152555/2020-OD-CHVP z 10. júna 2020, výslovne uviedlo, že spoločnosti PERSONICA, s.r.o., bolo vydané potvrdenie o zaplatení dane za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta pre vozidlo s evidenčným číslom J. s platnosťou 27.02.2018 – 27.02.2019. Okrem toho sa v danej odpovedi mesta Žilina priamo konštatuje aj to, že mesto Žilina vydáva aj prenosné potvrdenia umožňujúce vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, ktoré nie sú viazané na konkrétne evidenčné číslo vozidla. Oporu v administratívnom spise nemá ani tvrdenie žalovaného, že by sa prenosné potvrdenia vydané spoločnostiam EUNICA MEDIA, s. r. o., a TECHNOKON a. s. „nevzťahovali na predmetné zdaňovacie obdobie“. Daňový subjekt k svojmu v poradí druhému odvolaniu z 25. apríla 2021 proti v poradí druhému rozhodnutiu správcu dane č. 100386720/2021 z 5. marca 2021 priložil ako dôkaz potvrdenie mesta Žilina č. 3784/2021-22446/2021-OSVPŽP-CHVP z 11. marca 2021, ktorým mesto Žilina potvrdilo, že „spoločnosti EUNICA MEDIA, s.r.o. boli v rokoch 2017 a 2018 vydané prenosné potvrdenia umožňujúce vjazd motorových vozidiel do historickej časti mesta“.

39. K otázke prepravy tovaru daňovým subjektom do Českej republiky uviedol, že pokiaľ žalovaný vo vyjadrení k žalobe uvádza, že žalobca „nepreukázal náklady na vykonanie prepravy“, náklady na spotrebu pohonných hmôt pri preprave tovaru znášal žalobca, pričom tieto náklady sú riadne zaúčtované a správca dane mal v rámci daňovej kontroly dané doklady k dispozícii a keďže ich daňový subjekt už na začiatku daňovej kontroly odovzdal správcovi dane, logicky ich nemôže opätovne predložiť; k uvedenému sa vo svojich rozhodnutiach nijako nevyjadrili ani správca dane, ani žalovaný. Samotnú realizáciu prepravy tovaru do Českej republiky pritom jednoznačne potvrdil svedok Q. O. ako vodič.

40. Žalobca v replike uviedol, že mimo pozornosti orgánov finančnej správy zostala okolnosť, že daňový subjekt predložil správcovi dane napr. potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom – spoločnosťou FIXIS OFFICE s.r.o., ktoré sú dôkazom preukazujúcim dodanie tovaru do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 5 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Svedok Q. O. pri svojom výsluchu potvrdil, že podpisy na uvedených dokladoch sú jeho.

41. Pokiaľ ide o okolnosť uvádzanú žalovaným, že šofér O. uviedol pri svedeckej výpovedi miesto vykládky (priemyselný areál) v rozpore s adresou miesta prevzatia tovaru (centrum mesta, bytový dom)“, svedok O. nebol správcom dane vypočúvaný samostatne za každé jedno kontrolované zdaňovacie obdobie, ale iba raz, spoločne vo vzťahu ku všetkým kontrolovaným zdaňovacím obdobiam, 28. apríla 2020, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100820637/2020. Svedok sa vyjadril, že preprava tovaru sa uskutočňovala v rokoch 2016-2018 a na otázku správcu dane, aby popísal miesta, kde bol tovar vykladaný, a aby uviedol, čo sa na miestach vykládky nachádzalo, a aby uviedol presné adresy miest vykládky, odpovedal: „V Brne a v Ostrave, v priemyselnom areáli, nespomeniem si bližšie. Vykládku tovaru si riešil pán P.“. Z odpovede svedka O. tak, ako je protokolovaná v zápisnici, nie je

možné jednoznačne uviesť, či popis „v priemyselnom areáli“ sa vzťahuje na Brno alebo na Ostravu ako miesta vykládky tovaru. Žalobca uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2018 sa preprava tovaru uskutočňovala zo strany právneho predchodcu žalobcu jeho odberateľovi FIXIS OFFICE, s.r.o., iba do Brna, avšak v iných zdaňovacích obdobiach prebiehala preprava aj do Ostravy na miesto skutočne sa nachádzajúce v priemyselnej zóne).

42. Účelové a tendenčné sú tvrdenia žalovaného o nekontaktnosti spoločnosti FIXIS OFFICE, s.r.o., či dokonca nepravdivé konštatovanie, že v daňovom priznaní uviedla nulové hodnoty. Súčasťou obsahu administratívneho spisu je ako príloha k úradnému záznamu správcu dane č. 101586017/2019 z 1. júla 2019 odpoveď dožiadanej finančnej správy Českej republiky na žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, zaevidovaná pod č. 318963/2019 z 5. júna 2019. V tejto odpovedi českej finančnej správy sa uvádza, že spoločnosť FIXIS OFFICE, s.r.o., podala daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018 v lehote na podanie daňového priznania; za zdaňovacie obdobie máj 2018 podala aj kontrolný výkaz k DPH, pričom v predmetnom zdaňovacom období priznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu v celkovej výške 5.385.920,- Kč od spoločnosti PERSONICA, s.r.o. V žiadnom prípade teda nemožno prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že by odberateľ žalobcu FIXIS OFFICE s.r.o. v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018 údajne uviedol „nulové hodnoty“.

43. Ak žalovaný spochybňoval vyjadrenia E. P., konateľa daňového subjektu PERSONICA, s.r.o., ktorý sa vraj k dodávkam tovaru od dodávateľa DEE, s.r.o. vyjadroval všeobecne, nijako nekonkretizoval okolnosti obchodovania, neidentifikoval osoby zúčastňujúce sa dodávok tovaru, tieto konštatácie žalovaného nemajú oporu v obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101509318/2019 z 19. júna 2019, na ktorom bol E. P. správcom dane vypočúvaný tri a pol hodiny a objasnil okolnosti obchodovania s náhradnými dielmi pre automobily spoločnosťou PERSONICA, s.r.o., od roku 2016 do roku 2018, s prihliadnutím na to, že v danom období nešlo o výlučnú podnikateľskú činnosť v rámci obchodných spoločností, v ktorých mal podiel. Pokiaľ žalovaný vo vyjadrení uvádzal, že uzatvorenie Rámcovej kúpnej zmluvy s kupujúcim FIXIS OFFICE s.r.o. bolo správcom dane spochybnené, tak daňové orgány neprezentovali žiadne relevantné a dôkazne dostatočne podložené pochybnosti týkajúce sa uzavretia rámcovej kúpnej zmluvy medzi právnym predchodcom žalobcu a jeho odberateľom FIXIS OFFICE s.r.o.

44. K okolnosti uvádzanej žalovaným, že prevažná časť faktúr vystavených spoločnosťou PERSONICA, s.r.o. bola uhradená priamo vkladmi v hotovosti na bankový účet spoločnosti PERSONICA, s.r.o., je celkom mimo vplyvu daňového subjektu, ktorý, pochopiteľne, nezodpovedá za to, akou formou sa jeho odberateľ rozhodne uhrádzať ním vystavené odberateľské faktúry (napr. prevodom z účtu v banke na účet v banke, alebo vkladom hotovosti na účet v banke), ak je platobným miestom účet v banke daňového subjektu uvedený vo faktúrach (čiže v danom prípade nešlo ani čiastočne o hotovostné úhrady faktúr). Jediným dodávateľom sporného tovaru pre právneho predchodcu žalobcu v zdaňovacom období máj 2018 bola spoločnosť DEE, s.r.o., ktorá existuje od svojho vzniku v roku 2013, nezanikla a doteraz nemá žiadneho právneho nástupcu. Okrem toho spoločnosť DEE, s.r.o., podala za zdaňovacie obdobie máj 2018 daňové priznanie i kontrolný výkaz k DPH (podľa odpovede Daňového úradu Bratislava na dožiadanie pod č. 101258468/2019 z 25. mája 2019, zaevidovanej správcom dane pod č. 304310/2019 zo 4. júna 2019, ktorá je prílohou k úradnému záznamu správcu dane č. 101586017/2019 z 1. júla 2019 spoločnosť DEE, s.r.o., podávala daňové priznania k DPH do mesiaca júl 2018), v týchto uviedla faktúry vystavené spoločnosti PERSONICA, s.r.o., č. 2018008, 2018009 a 2018010 a priznala z nich daň z pridanej hodnoty v zodpovedajúcej výške, čo taktiež orgány finančnej správy v prejednávanej veci nezohľadnili. Žalobca zhrnul, že v konaní pred správcom dane a žalovaným predložil rozsiahle dôkazy – nielen samotné dodávateľské a odberateľské faktúry s položkovitým rozpisom tovaru, ale tiež ku všetkým odberateľským faktúram objednávky a dodacie listy a k dodávateľským faktúram objednávky, potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom FIXIS OFFICE, s.r.o., v Českej republike, rámcovú kúpnu zmluvu uzavretú s dodávateľom DEE, s.r.o. (príloha k úradnému záznamu správcu dane č. 10156017/2019 z 1. júla 2019), rámcovú kúpnu zmluvu uzavretú s odberateľom FIXIS OFFICE, s.r.o. (príloha k úradnému záznamu správcu dane č. 100252730/2021 z 1. februára 2021 ako jedna z príloh k elektronickému podaniu daňového subjektu s ev. č. 606450379/2020 z 21. júla 2020), ako aj skladovú evidenciu príslušného tovaru (táto bola tiež zaslaná napr. v prílohe elektronického podania daňového subjektu s ev. č. 606450379/2020 z 21. júla 2020, avšak správca dane do obsahu administratívneho spisu v danej veci z nepochopiteľných dôvodov zaradil úradným záznamom č. 100252730/2021 z 1. februára 2021 iba jednu prílohu tohto podania daňového subjektu – rámcovú kúpnu zmluvu uzavretú so spoločnosťou FIXIS OFFICE s.r.o.). Reálne uskutočnenie dodávok tovaru potvrdil svedok Q. O., ktorý bol vodičom

vykonávajúcim prepravu tovaru zo spoločnosti PERSONICA, s.r.o., do Českej republiky. Žalobca trvá na tom, že správca dane a žalovaný nepreukázali svoj dodatočne zmenený záver o fiktívnosti tovaru, keď navyše ešte v protokole z daňovej kontroly správca dane nespochybňoval materiálnu existenciu tovaru, ako žalovaný sám konštatoval vo svojom vyjadrení k správnej žalobe. Napokon k stanovisku žalovaného vo veci žalobného bodu o nepredložení úplného spisového materiálu správcom dane žalovanému pri rozhodovaní žalovaného o odvolaní daňového subjektu proti v poradí tretiemu rozhodnutiu správcu dane sa žalobca už vyjadril vo svojom predošlom podaní s int. č. 43/2023 z 30. januára 2023.

45. V replike 2 žalobca namietol, že správnenému súdu nebol predložený zo strany žalovaného kompletný administratívny spis, pričom predmetnú námietku považoval za špecifickú, keďže nie je uplatniteľná skôr, než žalovaný predloží administratívny spis súdu. V tejto spojitosti sa potom žalobca domáhal ústavnokonformného výkladu ust. § 183 SSP tak, aby nebolo zasiahnuté do podstaty základného práva žalobcu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Absentujúce dokumenty nepovažoval žalobca za také, že by boli bez právneho významu pre posudzovanú vec. Podľa žalobcu žalovaný nepredložil správnenému súdu daňové priznanie právneho predchodcu žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, súhrnný výkaz DPH právneho predchodcu žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2018, plnomocenstvá pre T. E. E., pre spoločnosť BMTC, s.r.o. Z neúplnosti administratívneho spisu potom žalobca vyvodzoval nejasnosť ohľadom konania správcu dane pôvodne s T. E. E., ktorému doručoval i oznámenie o začatí daňovej kontroly (zdaňovacie obdobie jún 2018) a následne so zástupcom žalobcu, a to spoločnosťou BMTC s.r.o. V nekompletnosti predloženého administratívneho spisu žalovaným pre súd videl žalobca potvrdenie jeho žalobnej námietky o porušení ust. § 73 ods. 2 daňového poriadku. V replike žalobca doplnil čl. III správnej žaloby 4 v tom smere, že uviedol, že žalovanému neboli správcom dane predložené v žiadnom štádiu konania tie dokumenty, ktoré sú uvedené v zozname príloh k správnej žalobe pod poradovými číslami 43, 44 a 45, a to konkrétne úradný záznam č. 102611509/2021 z 13. decembra 2021, oboznámenie č. 102605635/2021 z 20. decembra 2021, všeobecné podanie pre finančnú správu – vyjadrenie daňového subjektu s ev. č. 600096369/2022 zo 7. januára 2022, nakoľko všetky uvedené dokumenty vznikli až v priebehu tretieho vyrubovacieho konania, v decembri 2021 a januári 2022, po zrušení v poradí druhého rozhodnutia správcu dane druhým rozhodnutím žalovaného č. 101991741/2021 z 20. októbra 2021, a teda neboli a nemohli byť žalovanému predložené ani v rámci prvého odvolacieho konania ani v rámci druhého odvolacieho konania. Žalobca ďalej v replike tvrdil, že záver žalovaného ohľadom nepriznania práva na odpočet DPH je nejednoznačný a zmätočný, keď dochádza k zmiešaniu i) spochybnenia materiálnej existencie plnenia, ii) osoby deklarovaného dodávateľa a iii) ekonomickej činnosti deklarovaného dodávateľa, pričom tieto dôvody pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH sú vzájomne nekompatibilné a vylučujúce sa. Ďalej vo vzťahu k nároku na odpočet DPH žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. V ďalšom sa žalobca vyjadroval v súvislosti s obsahom žalobných námietok v článku IV. a VI. správnej žaloby 4 tak, že žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe 4 sám uvádzal, že až v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100805727/2021 z 11. mája 2021 dospel k záveru, že nebola preukázaná materiálna existencia predmetného tovaru. Žalobca opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. 02. 2022. V replike poukazoval na nezrovnalosť v tvrdení žalovaného nachádzajúcom sa vo vyjadrení k správnej žalobe 4 vo väzbe na Zmluvu o nájme nebytových priestorov, keď súčasťou administratívneho spisu nebola žiadna Zmluva o nájme nebytových priestorov, ktorú mal právny predchodca žalobcu uzatvorenú s personálne prepojenou spoločnosťou, pričom jediná nájomná zmluva na nájom nebytových priestorov, ktorá sa nachádza v spise, je nájomná zmluva z 30. júla 2015 uzavretá medzi prenajímateľmi T. L. L. a T. U. L. a právnym predchodcom žalobcu. Žalobca tiež zopakoval, že daňové orgány nezaujali preskúmateľné stanovisko k jeho argumentácií ohľadom priestorov na skladovanie. Opätovne poukázal na miestne zisťovanie na adrese sídla, na Mariánskom námestí 29/6 v Žiline, 7. júla 2020 vykonané so značným časovým odstupom po kontrolovanom zdaňovacom období a to v čase, kedy žalobca s automobilovými dielmi neobchodoval. Na účely posudzovania oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH nepovažoval za relevantné to, či došlo k faktickému využívaniu nebytových priestorov iba na účel uvedený v nájomnej zmluve alebo aj na iný účel. Žalobca tiež v replike poukazoval na to, že šofér Q. O. potvrdil pri svojom výsluchu nakládku tovaru pri jeho preprave zo Žiliny do Českej republiky v priestoroch daňového subjektu. Opätovne sa vyjadril k povoleniam Mestského úradu Žilina na vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, nakoľko v odpovedi mesta Žilina č. 10599/2020-152555/2020-OD-CHVP z 10. júna 2020 sa uvádza, že spoločnosti PERSONICA, s.r.o., bolo vydané potvrdenie o zaplatení dane za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta. Žalobca nesúhlasil s tým, že nepreukázal náklady na vykonanie prepravy tovaru do Českej republiky. Žalobca ďalej opakoval

svoju argumentáciu zo správnej žaloby ohľadom nezohľadnenia potvrdení o prijatí tovaru odberateľom zo strany daňových orgánov. Žalobca tiež uvádzal vlastné hodnotenie výpovede svedka Q. O., ktorý bol vypočutý len raz spoločne vo vzťahu ku všetkým kontrolovaným zdaňovacím obdobiam s tým, že pokiaľ ide o okolnosť miesta vykládky tovaru v priemyselnom areáli v rozpore s adresou miesta prevzatia tovaru deklarovaným odberateľom FIXIS OFFICE s.r.o. (centrum mesta, bytový dom), tak z odpovede svedka O. tak, ako je protokolovaná v zápisnici z jeho výsluchu, nie je možné jednoznačne uviesť, či popis „v priemyselnom areáli“ sa vzťahuje na Brno alebo na Ostravu ako miesta vykládky tovaru. Žalobca nesúhlasil s hodnotením výpovede konateľa p. P. ako všeobecnej. Pochybnosti k uzatvoreniu Rámcovej kúpnej zmluvy s kupujúcim FIXIS OFFICE s.r.o. neboli zo strany správcu dane prezentované dôkazne podloženým spôsobom. Opätovne sa vyjadroval k vkladom v hotovosti na účet právneho predchodcu žalobcu ako k okolnosti mimo sféry jeho vplyvu. Žalobca tiež poukazoval na to, že v administratívnom spise nie je žiaden dôkaz, ktorý by preukazoval, že spoločnosť DEE, s.r.o., v júni 2018 nevykonávala ekonomickú činnosť. Spoločnosť DEE, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie jún 2018 daňové priznanie i kontrolný výkaz k DPH, v týchto uviedla faktúry vystavené spoločnosti PERSONICA, s.r.o., č. 2018011, 2018012, 2018013 a 2018014 a priznala z nich DPH v zodpovedajúcej výške, čo vyplýva z výstupov z analytického systému kontrolných výkazov pre DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018. V ďalšom sa žalobca ohradil proti tvrdeniu žalovaného vo vyjadrení k správnej žalobe 4 ohľadom nekontaktnosti deklarovaného odberateľa, keď poukázal na to, že v poradí prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného žalovaný uviedol, že deklarovaný odberateľ „v čase dodania tovaru nadobudnutie tovaru v ČR v daňovom priznaní priznal“, pričom „samotná nekontaktnosť odberateľa“ nepreukazuje, k akému porušeniu zákona zo strany právneho predchodcu žalobcu došlo. Žalobca napokon v replike uzavrel, že dôkazné bremeno ohľadom materiálnej existencie tovaru uniesol, keďže predložil správcovi dane rozsiahle dôkazy (dodávateľské a odberateľské faktúry s položkovitým rozpisom tovaru, objednávky a dodacie listy k odberateľským faktúram a objednávky k dodávateľským faktúram, potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom, rámcovú kúpnu zmluvu uzavretú s dodávateľom, rámcovú kúpnu zmluvu uzavretú s odberateľom, skladovú evidenciu príslušného tovaru, reálne uskutočnenie dodávok tovaru potvrdil svedok Q. O. vypočúvaný s niekoľkoročným časovým odstupom.

46. Žalovaný možnosť podať dupliky k replikám žalobcu nevyužil.

Relevantná právna úprava

47. Podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období; (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.

48. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH; (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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

49. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH; Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

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

b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,

c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,

d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

50. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku; Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

51. Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku; Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správca dane právo

a) na predloženie

1. písomného poverenia zamestnanca správca dane na výkon daňovej kontroly,

2. služobného preukazu zamestnanca správca dane, okrem zamestnanca správca dane, ktorým je obec,

b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správca dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

52. Podľa § 46 ods. 1, 2, 5, 9 a 10 Daňového poriadku; (1) Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správca dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole. (2) 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. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. (5) Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

(9) Daňová kontrola je ukončená dňom

a) doručenia protokolu podľa odseku 8,

b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo

c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

(10) Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

53. S účinnosťou od 01. júna 2023 prešla pôsobnosť Krajského súdu v Žiline ako správneho súdu na Správny súd v Banskej Bystrici podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z., ktorý veci pôvodne vedené pod sp. zn. 31S/130/2022, 32S/10/2023, 30S/190/2022 a 31S/145/2022 na základe vyššie uvedených správnych žalôb vedie pod sp. zn. ZA-31S/130/2022,

ZA-32S/10/2023, ZA-30S/190/2022 a ZA-31S/145/2022. Uznesením č. k. ZA-30S/190/2022-339 zo dňa 10. 07. 2024, právoplatným dňa 26. 07. 2024, spojil správny súd uvedené veci na spoločné konanie pod sp. zn. ZA-30S/190/2022.

54. Správny súd preskúmal správnymi žalobami 1, 2 a 3 napadnuté rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov všeobecnej správnej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a dospel k záveru, že správne žaloby 1, 2 a 3 žalobcu o preskúmanie napadnutých rozhodnutí žalovaného sú nedôvodné, preto ich podľa § 190 SSP zamietol.

55. Správny súd preskúmal správnou žalobou 4 napadnuté rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov všeobecnej správnej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a dospel k záveru, že správna žaloba 4 je dôvodná, preto rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. g) a ods. 3 Správneho súdneho poriadku a podľa ods. 4 tohto ustanovenia vrátil vec na ďalšie konanie správcovi dane.

56. Odôvodnenie tohto rozsudku sa vzťahuje k všetkým štyrom správnym žalobám vzhľadom na prevažnú totožnosť žalobných námietok v nich obsiahnutých.

57. Správny súd nezistil dôvody pre nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP, preto rozhodnutie vo veci verejne vyhlásil postupom podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj len „SSP“) dňa 21. 08. 2024. Oznamenie o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli správneho súdu od 12. 08. 2024 do 22. 08. 2024.

58. Správny súd považuje úvodom 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 správnou 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. Správna žaloba žalobcu je všeobecnou správnou žalobou, pri ktorej 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 zákonnom ustanovení a nejde ani o žiadnu z druhovo vymedzených vecí v tomto zákonnom ustanovení, preto nebol dôvod vykonať prieskum správnou žalobou napadnutého rozhodnutia nad rozsah a dôvody správnej žaloby.

59. Správny súd považuje úvodom 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 Súdného 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).

60. 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.

61. 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.

62. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú :

- (1) že poskytovateľom plnenia (dodávateľom) 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),
- (3) že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

63. 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.

64. Plateľ dane si v zmysle Zákona o DPH môže odpočítať daň:

- (1) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- (2) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- (3) daň, ktorej odpočet si plateľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), a
- (4) zároveň musí disponovať faktúrou od pláťateľa 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.

65. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu boli zafinované 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).

66. 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 hmotnoprávných 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 dodanie tovaru. Zákonodarca pri uplatnení nároku na odpočet DPH požaduje aj preukázanie materiálnej stránky - preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia. Z uvedeného vyplýva, že je potrebné preukázať skutočné/reálne dodanie tovaru resp. poskytnutie služby deklarovaným dodávateľom.

67. 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.

68. Správca dane určil žalobcovi rozdiel DPH za predmetné zdaňovacie obdobia marec až jún 2018 z dôvodu absencie preukázania naplnenia druhej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH, ktorou je materiálna existencia plnenia. Predmetné plnenie podľa správcu dane a žalovaného fakticky neexistovalo, išlo o fiktívne plnenie. Jadrom žalobných námietok v rámci namietanej nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí bola argumentácia žalobcu poukazujúca na nevysvetlenie odklonu záverov správcu dane vo vzťahu k dôvodu, pre ktorý nedošlo k priznaniu práva na odpočet DPH v prvostupňových rozhodnutiach (neexistencia materiálneho plnenia) oproti pôvodným záverom správcu dane obsiahnutých v protokoloch a skorších prvostupňových rozhodnutiach (spochybnenie deklarovaného dodávateľa a odberateľa). Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že by napadnuté rozhodnutia žalovaného aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane boli nepreskúmateľné vo všeobecnosti, pričom i žalobnú námietku o nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí preto, lebo nemala byť ozrejmeneá či vysvetlená zmena záveru daňových orgánov, ktorý sa oproti protokolom a predchádzajúcim prvostupňovým rozhodnutiam neviaže iba k osobe spochybnenia deklarovaného dodávateľa a odberateľa, ale k tomu či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nepovažoval správny súd za dôvodnú. Záver daňových orgánov nebol arbitrárny a ani žalobcovi neozrejmený a to z nižšie uvedených dôvodov:

69. Žalobca v rámci bodu II. žalôb 1, 2, 3 a 4 namietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatočné odôvodnenie, keď sa žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí nevysporiadal s niektorými 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). Zároveň žalobca uviedol výpočet odvolacích námietok, s ktorými sa podľa názoru žalobcu žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nevysporiadal, a na ktoré námietky správny súd podrobnejšie poukazuje v ďalších bodoch odôvodnenia tohto rozsudku. 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 EŠLP 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. 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 správne žaloby 1, 2, 3 a 4 žalobcu v tejto časti neobsahujú žiadne konkrétne a zároveň pre

prejednávanej veci podstatné skutočnosti, s ktorými by sa žalovaný, či správca dane nevysporiadali alebo ktoré by nezobrali do úvahy, či ich nesprávne vyhodnotili. Ani žalobca neuvádza, prečo by malo ísť o také podstatné námietky, že od ich vyriešenia záviselo rozhodnutie vo veci samej a preto nie je táto žalobná námietka dostatočne konkrétna.

70. Žalobca tiež v rámci bodu II. žalôb všeobecne namietal, že správca dane nekonal v súčinnosti s daňovým subjektom (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) a že pripomienky žalobcu neboli prerokované, resp. prediskutované tak, aby bolo možné odstrániť nejasnosti, rozpory a nezrovnalosti. Preskúmaním priebehu administratívnych konaní predchádzajúcich vydaniu napadnutých rozhodnutí žalovaného, vrátane prvostupňových rozhodnutí správcu dane súd nezistil porušenie súčinnostnej zásady zo strany správcu dane. Súčasťou administratívnych spisov sú zápisnice o ústnych pojednaniach vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolom, keď žalobca sa vyjadril výlučne tak, že zotrváva na svojich vyjadreniach a nesúhlasí so závermi správcu dane. Súčasťou administratívnych spisov sú aj zápisnice o ústnych pojednaniach vo veci oboznámenia žalobcu s priebehom a výsledkami dokazovania v súvislosti s vyrubovacím konaním vykonaným po odvolacom konaní na základe rozhodnutí žalovaného. V prípade zdaňovacieho obdobia marec a apríl 2018 správca dane vykonal ústne pojednanie dňa 11.11.2021, o čom spísal Zápisnicu o ústnom pojednaní č. 102244623/2021, žalobca požiadal o poskytnutie predĺženej lehoty na reagovanie na obsah predmetnej zápisnice o ústnom pojednaní, avšak do termínu predĺženej lehoty do 06.12.2021 žiadne ďalšie dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly nepredložil. Dňa 13.12.2021, t.j. 7 dní po uplynutí predĺženej lehoty podal žalobca vyjadrenie, v ktorom uviedol, že svoje vyjadrenie nemení a k predmetnej obchodnej transakcii predložil všetky doklady, ktorými disponoval (ev. č. 6/12646067/2021 zo dňa 13.12.2021). V prípade zdaňovacieho obdobia máj 2018 správca dane vykonal ústne pojednanie dňa 11.11.2021, o čom spísal Zápisnicu o ústnom pojednaní č. 102244748/2021, žalobca požiadal o poskytnutie lehoty na reagovanie na obsah predmetnej zápisnice o ústnom pojednaní, avšak do termínu predĺženej lehoty do 06.12.2021 žiadne ďalšie dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly nepredložil. Dňa 13.12.2021, t.j. 7 dní po uplynutí predĺženej lehoty podal žalobca vyjadrenie, v ktorom uviedol, že svoje vyjadrenie nemení a k predmetnej obchodnej transakcii predložil všetky doklady, ktorými disponoval (ev. č. 6122646653/2021 zo dňa 13.12.2021). Žalobca v rámci svojich záverečných stanovísk k obsahu zápisníc o ústnych pojednaniach realizovaných správcou dane nežiadal protokolovať konkrétne nejasnosti, nezrovnalosti alebo rozpory, ktoré mali ostať podľa žalobcovho vyjadrenia v žalobách napriek prerokovaniu neodstránené. V prípade zdaňovacieho obdobia jún 2018 správca dane zaslal žalobcovi písomné oboznámenie č.102605635/2021 zo dňa 20.12.2021 o priebehu a výsledkoch dokazovania v súvislosti s vyrubovacím konaním vykonaným po odvolacom konaní na základe rozhodnutia žalovaného. Žalobca dňa 07.01.2022 zaslal správcovi dane vyjadrenie, v ktorom uviedol, že svoje vyjadrenie v merite veci nemení a k predmetnej obchodnej transakcii predložil všetky doklady, ktorými disponoval (ev. č. 600096369/2022 zo dňa 07. 01. 2022). Správny súd nezistil potom vzhľadom na vyššie uvedené úkony správcu dane, v priebehu administratívnych konaní porušenie základnej zásady daňového konania podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku zo strany správcu dane s tým, že žalobca ani jasne nekonkretizoval prerokovaním/prediskutovaním neodstránené nezrovnalosti.

71. Žalobca v správnych žalobách v rámci bodu II. namietal, že správca dane v odôvodnení v poradí druhých rozhodnutí resp. prvostupňového rozhodnutia nijako nereaguje na obsah vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, podaného 18. marca 2020 (žaloba 1, 2), 2. septembra 2019 (žaloba 3) a 14. novembra 2019 (žaloba 4) v lehote určenej správcou dane, a na námietky v ňom uvedené, čo je v priamom rozpore s § 63 ods. 5 daňového poriadku. Správny súd uvádza, že správca dane sa s vyjadrením daňového subjektu k protokolom z daňovej kontroly zaoberal, doplnil dokazovanie a toto uviedol v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí (strana 2 prvostupňových rozhodnutí správcu dane: č. 102582442/2021 zo dňa 15.12.2021, č. 102582599/2021 zo dňa 15.12.2021, č. 583547/2021 zo dňa 15.12.2021 a č. 100155056/2022 zo dňa 24.01.2022). 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.

72. Pod bodom III. žalôb žalobca namietal nedodržanie procesného postupu v zmysle § 73 ods. 2 daňového poriadku, t.j. nepostúpenie odvolania správcou dane s úplným spisovým materiálom. Súd

uvádza, že došlo k porušeniu ustanovení daňového poriadku (§ 73 ods. 2), ale toto porušenie nebolo tak závažné, že by mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej a že by založilo dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP, keďže z predchádzajúcich predkladacích správ obsiahnutých v administratívnych spisoch (predkladacie správy správcu dane sú datované 02. 03.2022 (marec 2018, apríl 2018), 20. 05.2021 (máj 2018), 06. 04. 2022 (jún 2018) vyplýva, že bol žalovanému ako odvolaciemu orgánu predložený spisový materiál, ktorý mu nebol už pripojený v rámci v poradí posledných prekladacích správ, avšak žalovaný ako odvolací orgán mal o tejto časti spisového materiálu vedomosť už z predchádzajúcich odvolacích konaní, nakoľko mu bol predkladaný v rámci predchádzajúcich predkladacích správ.

73. V bode IV. žalôb 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 správca dane vydal 19. 12.2019 výzvu č. 102937308/2019 (zdaňovacie obdobie marec a apríl 2018), č. 100900478/2019 zo dňa 16. 04. 2019 (zdaňovacie obdobie máj 2018) a č. 101814791/2019 zo dňa 26. 07. 2019 (zdaňovacie obdobie jún 2018) na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a oboznámeniu s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty, obsahom ktorej bolo nejednoznačné a zmätočné vyjadrenie pochybností a záverov správcu dane. Žalobca citoval z obsahu výziev na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2018 tú časť (následne uvádzanú aj v protokoloch), v ktorej správca dane uviedol, že žalobca formálne preukázal dodanie tovaru predloženými faktúrami a zmluvou, avšak dodanie tovaru nebolo preukázané tak, že tovar dodala práve spoločnosť DEE, s. r. o., keď osoba, ktorá je uvedená na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Žalobca v ďalšom poukazoval na formuláciu správcu dane uvedenú v protokoloch, v zmysle ktorej správca dane nemal spochybňovať samotnú existenciu tovaru. Pochybnosti správcu dane uvedené vo výzvach sa zároveň týkali aj spochybnenia reálnosti intrakomunitárneho dodania tovaru žalobcom deklarovanému odberateľovi FIXIS OFFICE s.r.o. v Českej republike s oslobodením od DPH, keď však pre úplnosť správny súd na tomto mieste uvádza, že napokon správcom dane zistený rozdiel DPH oproti vyrubenej dani za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2018 nezahŕňa oslobodenia od DPH za dodávky tovaru do Českej republiky fakturované žalobcom spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o. Súd má za to, že správca dane dôvodne spochybnil v zmysle výziev podľa § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 daňového poriadku nielen dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, ale spochybnil i samotnú existenciu tovaru (autodielov) v deklarovaných obchodných transakciách medzi dodávateľom DEE, s.r.o. a žalobcom ako takým. Z obsahu textu výziev nevyplývalo to, že by sa správca dane priamo výslovne vyjadril, že potvrdzuje existenciu samotných zdaniteľných plnení v rámci deklarovaných obchodných transakcií medzi DEE, s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom a tým by utvrdil žalobcu v tom, že existenciu materiálneho plnenia v daňovej kontrole nemusí nijako preukazovať, a teda, že v tomto smere potom dôkazné bremeno žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt nenesie. Súd uvádza, že hoci formulácia zvolená správcom dane mohla byť precíznejšia, jeho závery miera k spochybneniu existencie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia ako takého v rámci deklarovaných obchodných transakcií od deklarovaného dodávateľa DEE, s.r.o., keď tieto pochybnosti vyplývali zo skutkových zistení, na ktoré správca dane vo výzvach poukázal. Zosumarizovanie pochybností vo výzvach je potrebné potom vnímať v kontexte týchto skutkových zistení uvedených správcom dane žalobcovi. Správca dane vo všetkých troch výzvach za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2018 jasne deklaroval, že preveroval, či došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení od dodávateľa DEE, 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 zacieliť svoj postup i na ustálenie skutočnosti, či dokladom produkovaným žalobcom nechýba materiálny základ. Správny súd poukazuje na skutočnosti vyplývajúce z obsahu administratívnych spisov. V obsahu výziev na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane (zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2018) správca dane poukazoval v rámci skutkových zistení na nekontaktnosť ďalšieho článku obchodného reťazca (deklarovaného dodávateľa DEE, s.r.o.), zrušenie jeho registrácie pre DPH z úradnej moci uplynutím dňa 31. 01. 2019 pre neplnenie si povinnosti podávať daňové priznania a pre nepreukázanie vykonávania ekonomickej činnosti, keď deklarovaný subdodávateľ nemal v roku 2018 žiadnych zamestnancov, keďže nepodával mesačné hlásenia k dani zo závislej činnosti a ani ročné hlásenia o vyúčtovaní dane zo závislej činnosti, nemal kanceláriu ani ďalšie atribúty pre vykonávanie reálnej podnikateľskej činnosti s tovarom a nepodarilo sa vypočítať ani konateľa - H. H. I., keďže tento zásielky nepreberá. Obdobne správca dane poukazoval i na nekontaktnosť ďalšieho článku obchodného reťazca (subdodávateľa MANGOS, s.r.o.),. Správca dane tiež uviedol, že

v rámci preverovania dodávateľov žalobcu požiadal o výstupy z analytických listov KV DPH a o ich odtajnenie z dôvodu, že dodávky tovaru od spoločnosti DEE, s.r.o. ako deklarovaného dodávateľa sa javia ako fiktívne. Správca dane teda poukazoval na to, že sa mu ani z iných zdrojov nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé overiť hodnovernosť listinných podkladov predložených žalobcom, ktorými formálne preukázal dodanie tovaru, keď pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru deklarovaným dodávateľom, ktorý mal byť následne žalobcom dodaný deklarovanému odberateľovi, neodstránil svojim vyjadrením ani konateľ žalobcu p. E. P. v rámci svojej výpovede pred správcom dane, ktorej obsah bol vo výzvach uvedený. Správca dane tiež poukazoval na to, že preukázanie dodania tovaru len listinnými dokladmi správcu dane nemôže považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie DPH. Vo výzvach správcu dane poukázal na to, že má pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, keď popri formálnej kontrole účtovných a iných dokladov a porovnaní evidencie DPH s účtovníctvom a daňovým priznaním správcu dane overoval reálne uskutočnenie fakturovaných transakcií a tiež všetkých skutočností súvisiacich s deklarovanými transakciami, keď daňový subjekt musí byť schopný preukázať nielen dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne došlo k fakturovaným obchodom tým spôsobom, akým tvrdí. Pochybnosti správcu dane o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení od DEE, s.r.o., teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od deklarovaného dodávateľa, a teda okolnosť, že zdaniteľné plnenia boli fiktívne podporila a umocnila i tá časť výziev, ktorá poukazovala na pochybnosti o dodaní tovaru s oslobodením od DPH deklarovanému odberateľovi, keďže i deklarovaný odberateľ (FIXIS OFFICE s.r.o.) je nekontaktný, od apríla 2018 sa mu písomnosti doručujú uplynutím lehoty, sídlo má virtuálne, nemá zamestnancov, správcovi dane neboli známe skladové priestory využívané k ekonomickej činnosti, hlavnou ekonomickou činnosťou uvedenou deklarovaným odberateľom v daňových priznaniach k DPH za 03/2018 až 09/2018 bol veľkoobchod, okrem motorových vozidiel, výsluch konateľa spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o. p. F. sa za využitia mechanizmu medzinárodnej výmeny informácií nepodarilo uskutočniť, keďže zásielky sa mu nepodarilo doručiť a miesto, kde sa zdržiava nebolo zistené.

74. 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 nepriliehavá.

75. 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 správcom dane preverovaného deklarovaného zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom a daňovým subjektom.

76. Správne súdu sú známe rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022 a sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022, na ktoré poukázal žalobca, pričom ale závery týchto rozhodnutí boli vyslovené za určitej skutkovej situácie týkajúcej sa postupu správcu dane a to, že zo strany správcu dane nebol vykonaný žiaden úkon napíňajúci ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku alebo boli realizované výzvy, ale tieto nenapĺňali účel ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku. Z oznámenia zaslaného žalobcovi v tejto veci sú ale zrejme

pochybnosti správcu dane, v zmysle ktorých žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pretože podľa správcu dane na základe dôkazov uvedených v tomto oznámení nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľských spoločností, čo je základnou podmienkou pre odpočet DPH. Správny súd vo vzťahu k tejto žalobnej námietke považuje za potrebné ešte uviesť, že si nemožno zamieňať oznámenie pochybností správcu dane so samotným vyhodnocovaním dôkazov daňovými orgánmi. Obsahom oboznámenia s pochybnosťami správcu dane podľa správneho súdu nemusí byť vyhodnotenie všetkých dôkazov v takom argumentačnom znení ako to potom daňové orgány uvedú v rozhodnutí (navyše dôkazy môžu byť vykonané aj po takomto oboznámení s pochybnosťami). Nemožno zamieňať oznámenie pochybností správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku a následne vlastné vyhodnotenie dôkazov daňovými orgánmi.

77. Osobitne v správnej žalobe 3 v bode IV. žalobca namietol postup správcu dane v súvislosti s tým, že tento dňa 03.07.2019 vyhotovil tzv. „doplnenie oboznámenia s kontrolnými zisteniami a dôkazmi v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018“ pod č. 101625554/2019, v ktorom reprodukoval ďalšie vo veci vykonané úkony a skutočnosti zistené z týchto úkonov, pričom toto doplnenie bolo doručené žalobcovi až 25. 07. 2019, čiže až potom, ako už správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly (23. 07. 2019), pričom v samotnom doplnení správcu dane neurčil žiadnu, a už vonkoncom nie primeranú lehotu na vyjadrenie sa k pochybnostiam a zisteniam v tomto doplnení. Poukázal podporne na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 14/2015 z 26. 01. 2017, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že pokiaľ mal správca dane pochybnosti o pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, bolo jeho povinnosťou v priebehu daňového konania svoje pochybnosti daňovému subjektu oznámiť a umožniť mu sa k týmto pochybnostiam vyjadriť, poskytnúť mu priestor na ich vysvetlenie, k čomu preukázateľne v tomto prípade nedošlo (bod 49 odôvodnenia rozsudku). V doplnení zo dňa 03. 07. 2019 správca dane zaradil do spisu ďalšie písomnosti predložené buď samotným daňovým subjektom (Rámcovú kúpnu zmluvu zo dňa 01.03.2018), alebo zistené z daňovej kontroly u daňového subjektu - žalobcu v inom zdaňovacom období, ako napr. Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 175170/2019 z 29. 03. 2019 a č. 175269/2019 z 29. 03. 2019, odpovede na tieto žiadosti, dožiadanie č. 100707408/2019 z 21. 03. 2019 a č. 100877277/2019 z 12. 04. 2019, odpovede na tieto dožiadania, zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101509318/2019 z 19. 06. 2019). Správny súd vo vzťahu k tejto žalobnej námietke uvádza, že napriek argumentácii žalobcu, že nemal možnosť sa vyjadriť ku skutočnostiam (písomnostiam, ktoré buď sám predkladal alebo mal o nich vedomosť z iných daňových konaní) uvedeným v doplnení zo dňa 03. 07. 2019, pochybnosti správcu dane boli daňovému subjektu ozrejmene už vo Výzve č. 100900478/2019 zo dňa 16. 04. 2019, ktorá mu bola doručená dňa 10. 05. 2019, voči ktorej žalobca podal vyjadrenie dňa 27. 05. 2019. Preto možno konštatovať, že táto námietka žalobcu nie je spôsobilá viesť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia č. 101053100/2022 z 26. 04. 2022. Z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 14/2015 z 26. 01. 2017, na ktorý žalobca podporne poukazuje navyše vyplýva iná skutková situácia, keď správca dane neoboznámil daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly so všetkými skutočnosťami, ktoré preveroval počas výkonu daňovej kontroly a o týchto skutočnostiach sa daňový subjekt dozvedel až z Protokolu o výsledku daňovej kontroly, t.j. až po jej ukončení. Navyše správca dane neinformoval žalobcu ani o výsledku zistení získaných zo Zápisníc z výsluchu svedkov vykonaných policajnými orgánmi, keď tieto navyše neboli ani predmetom oboznamovania pri prejednaní Protokolu o výsledku daňovej kontroly (porovnaj bod 47 odôvodnenia rozsudku).

78. Vo vzťahu k námietkam žalobcu v správnej žalobe 3 a 4, že žalovaný sa vo svojom v poradí treťom rozhodnutí, napadnutom touto správnu žalobou, bez náležitého objasnenia odchytil od záverov žalovaného uvedených v poradí prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného č. 100710086/2020 z 23. marca 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2018) a č. 101024033/2020 z 11. júna 2020 (zdaňovacie obdobie jún 2018), čím bola porušená kasačná záväznosť tohto rozhodnutia, súd uvádza, že tieto vyhodnotil ako nedôvodné. Pokiaľ v správnych žalobách žalobca poukazoval v rámci významu kasačnej záväznosti na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Cdo 155/2011 z 21. decembra 2011, tak jeho odkaz bol všeobecný bez toho, aby žalobca akokoľvek ozrejmil jeho právny a skutkový základ a súvislosť s prejednanou vecou. Uvedené platí i vo vzťahu odkazu na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 1688/10 z 9. októbra 2012, keď správny súd v predchádzajúcom bode tohto rozsudku ozrejmil, že skutkový základ pre vydanie v poradí prvotných rozhodnutí žalovaným nebol totožný s tým, ktorý existoval v čase vydania napadnutých rozhodnutí, a teda nejedná sa v prípade

rozhodnutí žalovaného vydaných ako posledných v poradí o rozhodnutia obsahovo protichodné oproti tým vydaným ako prvým bez zmeny skutkovej situácie.

79. Žalobca tiež namietal nezohľadnenie skladovej evidencie správcou dane či fakturovanie prenájmu vozidla EČV: J. XXX R. vo väzbe na záver o nepreukázaní nákladov na prepravu tovaru do Českej republiky. Súd uvádza, že žalovaný uviedol, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami a samotná skutočnosť, že žalobca s takýmto hodnotením nesúhlasí, nespôsobuje sama o sebe nezákonnosť rozhodnutia z dôvodu nezrozumiteľnosti rozhodnutia alebo pre nedostatok dôvodov. Hoci žalobca produkoval listinné dôkazy k skladovej evidencii či k fakturácii prenájmu vozidla v listinnej forme, týmto nebola pripísaná hodnota faktú, ale len údajov na nich uvedených, pričom sa jednalo o formálne nie objektívne dôkazy preukazujúce, že k zdaniteľným obchodom skutočne došlo a teda sa nestali dôkazom o materiálnom základe plnenia, keďže správca dane získal dôkazy spochybňujúce ich vierohodnosť a iné dôkazy v tomto smere neboli žalobcom predložené.

80. Žalobca v správnych žalobách v rámci bodu V. namietal, že nebolo vysvetlené a odôvodnené na základe akých nových dôkazov správca dane a žalovaný dospeli k odlišnému hodnoteniu vo väzbe na skonštatovanie nepreukázania materiálnej existencie plnenia. Z obsahu administratívnych spisov správny súd zistil, že správca dane upravil vyhodnotenie zistení pôvodne uvedených v protokoloch z daňových kontrol, keď dospel k záveru, že dodávky tovaru od deklarovaného dodávateľa DEE, s. r. o. boli fiktívne a nebolo preukázané, že žalobca tovar na vstupe prijal a ani to, že ho dodal do Českej republiky. Záver o nepreukázaní reálnej existencie fakturovaného tovaru zdôvodnil správca dane už na str. 58-59 Zápisnic o ústnom pojednávaní č. 100255471/2021 zo dňa 15. 02. 2021 (zdaňovacie obdobie marec, apríl 2018), str. 23-24 č. 100256012/2021 zo dňa 15. 02. 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2018) a str. 25-26 č. 100805693/2021 zo dňa 11. 05. 2021 (zdaňovacie obdobie jún 2018). Napokon správca dane dňa 11. 11. 2021 uskutočnil ústne pojednávanie (Zápisnica č. 102244623/2021, č. 102244748/2021), na ktorom oboznámil žalobcu o priebehu a výsledkoch dokazovania v súvislosti s vyrubovacím konaním vykonaným po odvolacom konaní a uviedol, že prijal iný záver ako vyplýval z protokolov či z predchádzajúcich zrušených prvostupňových rozhodnutí správcu dane (zdaňovacie obdobia marec 2018, apríl 2018 a máj 2018). Správca dane ustálil existenciu, resp. neexistenciu tovaru vo väzbe na deklarovanie jeho predaja do Českej republiky s oslobodením od dane a pochybnosti o reálnosti skladovania, nakládky a vykládky tovaru a jeho prepravy do Českej republiky ako aj na to, že nebol zistený pôvod tovaru ani jeho konečná spotreba. V zdaňovacom období jún 2018 správca dane totožnú skutočnosť oznámil žalobcovi v Oboznámení o priebehu a výsledkoch dokazovania v súvislosti s vyrubovacím konaním vykonaným po odvolacom konaní č. 102605635/2021 z 20. 12. 2021.

81. Žalobca poukazoval i na to, že v protokoloch správca dane uvádzal, že počas výkonu daňovej kontroly netvrdil, že predmetný tovar žalobca vôbec nenakúpil, ale že ho nenakúpil od spoločnosti DEE, s. r. o., ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ, čo je podmienkou na odpočítanie DPH. Uvedené konštatovanie správcu dane v protokoloch však nijako nespochybňuje postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku účinne realizovaný prenos dôkazného bremena na žalobcu zo strany správcu dane vo vzťahu k spochybneniu naplnenia druhej hmotnoprávnej podmienky na odpočet DPH. Výsledky daňových kontrol síce správca dane zhmotnil v protokoloch z daňovej kontroly, avšak protokol predstavuje dôkazný prostriedok, ktorý správca dane hodnotí ako aj iné dôkazy v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a ktorý nepodlieha ani súdnemu prieskumu v správnom súdnictve, pretože sám osebe nepredstavuje zásah do práv a právom chránených záujmov kontrolovaného daňového subjektu (s výnimkou ak jeho časť priamo obsahuje uloženie povinnosti alebo sankcie kontrolovanému daňovému subjektu). Závery uvádzané správcou dane v protokoloch z daňovej kontroly nemajú meritórny rozmer, keďže protokol z daňovej kontroly je len podkladom pre začatie vyrubovacieho konania až výsledkom ktorého je vydanie meritórneho rozhodnutia, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Závery vyjadrené v protokoloch z daňovej kontroly nemožno vnímať tak, že tieto sa automaticky pretavujú do záverov rozhodnutí správcu dane bez možnosti ich zmeny v priebehu vyrubovacieho konania. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach vydaných po vyrubovacom konaní po využití opravných prostriedkov (odvolaní) žalobcom vysvetlil dôvody úpravy vyhodnotenia zistení správcu dane oproti tým pôvodne uvedeným v protokoloch.

82. Za irelevantný súd považoval i poukaz žalobcu na závery správcu dane uvedené vo vzťahu k hmotnoprávnym podmienkam pre priznanie práva na odpočet DPH v tých jeho rozhodnutiach, ktoré boli zrušené žalovaným ako odvolacím orgánom po využití odvolania žalobcom a ich porovnávanie s výsledkami daňovej kontroly obsiahnutými v protokoloch z daňových kontrol, či ich porovnávanie

so závermi tých prvostupňových rozhodnutí vydaných ako posledných v poradí, ktoré sa napokon spolu s napadnutými rozhodnutiami žalovaného stali predmetom súdneho prieskumu. Právoplatnosťou rozhodnutí odvolacieho orgánu boli pôvodné prvostupňové rozhodnutia správcu dane zrušené, teda nastal stav akoby ani neboli vydané, preto v nich konštatované závery nevyvolávajú žiadne účinky, pričom daňové konanie sa vrátilo do vyrubovacieho konania, t.j. do štádia rozhodovania správcu dane ako prvostupňového orgánu verejnej správy. Správca dane nie je viazaný právnymi závermi vyslovenými v jeho predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutiach, ktoré boli zrušené odvolacím orgánom a rovnako nie je vylúčené, aby správca dane dospel k iným záverom v rámci rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní oproti tým, ktoré uviedol v protokole. Pre úplnosť súd dodáva, že preskúmaním príslušných častí administratívnych spisov vyplynulo, že v protokole z daňovej kontroly sa správca dane vyjadril nielen v smere, ktorý zdôraznil v správnej žalobe žalobca (spochybnenie identity dodávateľa), ale aj v tom smere, že vykonané dokazovanie preukázalo, že vecné plnenie z predložených faktúr od spoločnosti DEE, s.r.o. nenastalo, predložené faktúry sa ukázali ako nedôveryhodné, predložené bez reálneho podkladu, t.j. poukazované bolo i na nepreukázanie samotného materiálneho základu obchodných transakcií. Vzhľadom na uvedené správny súd nevzhladol dôvodnosť žalobcovej námietky, že by sa správca dane v prvostupňových rozhodnutiach odchyľil od záverov zaujatých v priebehu daňovej kontroly.

83. Žalobná námietka o tom, že nebolo vykonané žiadne vyrubovacie konanie nie je dôvodná. Žalobca všeobecne poukazuje na to, že v daňovom konaní neplatí koncentračná zásada a že zisťovanie skutkového stavu nemá byť koncentrované len do daňovej kontroly. Správna žaloba ale v tejto časti neobsahuje konkrétne žalobné námietky, s konkrétnou skutkovou a právnou argumentáciou, prečo bol postup daňových orgánov nezákonný a aký to malo dopad na práva žalobcu. Skutočnosť, že vo vyrubovacom konaní sa neuskutočnilo žiadne dokazovanie, sama o sebe nemá za následok nezákonnosť v postupe správcu dane. Správny súd k tejto námietke ešte uvádza, že v rámci ustálených záverov judikatúry platí, že v rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné pre správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt následne tieto pochybnosti odstraňuje a správca dane následne posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. V rámci vyrubovacieho konania sa majú v podstate bližšie objasniť konkrétne skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania.

84. Správca dane vo vyrubovacích konaniach vykonával úkony, keď súd uvádza, že aj zaobstaranie listinných dôkazov prostredníctvom nahliadnutia do administratívnych spisov z daňovej kontroly na DPH u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia a prevzatie týchto dokladov do daňových spisov, ktoré sa týkajú dotknutých zdaňovacích období marec, apríl, máj a jún 2018 je úkon správcu dane. Jednotlivé prevzaté dôkazy z takýchto daňových kontrol u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia sú použiteľnými dôkazmi. Ich vypovedacia schopnosť nie je nijako znížená tým, že sa do dotknutých daňových spisov listinné dôkazy dostali prostredníctvom úradných záznamov o ich prevzatí zamestnancami správcu dane z iných daňových spisov vedených v daňových kontrolách za iné zdaňovacie obdobia. Súd v tomto smere nepovažuje za účelné ani hospodárne, aby správca dane opätovne opakoval už vykonané dokazovanie o skutočnostiach, o ktorých má správca dane vedomosť v dôsledku vykonávania postupov, resp. činností pri správe daní (§ 24 ods. 3 daňového poriadku). Využitia týchto dôkazov z iných daňových kontrol si bol žalobca vedomý, nakoľko z administratívnych spisov vyplynulo, že bol s nimi zo strany správcu dane oboznamovaný, pričom mu nebolo znemožnené sa k nim vyjadrovať. Nemožno potom prisvedčiť dôvodnosti tej žalobnej námietky, kedy žalobca namietal, že „pokračujúce“ vyrubovacie konanie nebolo žiadne, keď daňový poriadok vyrubovacie konanie ani nijako nečlení na žiadne dielčie „pokračujúce“ fázy.

85. Pokiaľ žalobca poukazoval v súvislosti s touto žalobnou námietkou na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021, žiada sa uviesť, že žalobca poukazuje na jeden záver tohto rozhodnutia, ktorý je v rozhodnutí uvedený v kontexte konkrétnych skutkových okolností. V tomto rozhodnutí Veľký senát Najvyššieho súdu SR zjednocoval rozdielne rozhodovanie senátov Najvyššieho súdu SR v obdobných veciach toho istého žalobcu. V rámci skutkových okolností tam riešených vecí Veľký senát Najvyššieho súdu SR považoval za potrebné vykonať určité konkrétne

dôkazy, ktoré sú uvedené v bode 35 rozsudku Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR za prvou vetou, ktoré v správnej žalobe cituje žalobca. Prvú vetu tohto odseku je potrebné preto vykladať v kontexte skutkových okolností tam riešených vecí v nadväznosti na konkrétne daňovým subjektom tam navrhované dôkazy. Tento záver ale bez ďalšieho nie je použiteľný aj na iné veci, pričom žalobca neuvádza v tejto časti správnej žaloby, ktoré ním navrhované dôkazy by bolo potrebné vykonať, v čom daňové orgány pochybili a na základe akých konkrétnych skutkových okolností sú závery rozhodnutia Veľkého senátu Najvyššieho súdu SR aplikovateľné v tejto veci. Závery rozhodnutí Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30.01.2019 a sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 sa týkali špecifických skutkových okolností, keď správca dane vydal rozhodnutie vo vyrubovacom konaní v priebehu len niekoľkých dní od ukončenia daňovej kontroly a daňovému subjektu bolo v podstate znemožnené brániť sa voči záverom správcu dane uvedeným v protokole z daňovej kontroly a daňovému subjektu nebolo umožnené uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa začalo bez prvej inštancie, v podstate vyrubovacie konanie prebehlo len na úrovni odvolacieho konania. Preto je na závery uvedené v týchto rozhodnutiach Ústavného súdu SR o vymedzení daňovej kontroly a vyrubovacieho konania potrebné nahliadať vo svetle špecifických skutkových okolností tam riešených vecí.

86. Žalobca tiež namietal, že správca dane v „predošlom“ konaní vôbec existenciu tovaru nepreveroval. Správny súd uvádza, že štádiami procesu daňovej kontroly sú 1. kontrola, 2. vyrubovacie konanie a v prípade podania odvolania proti vydanému prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane 3. odvolacie konanie, ktoré sa končí vydaním rozhodnutia odvolacieho orgánu. Súdu nie je zrejme vzhľadom na vymenované štádiá procesu daňovej kontroly o aké „predošlé“ konanie má ísť, keď je potrebné konštatovať, že pokiaľ sa napríklad správca dane snažil získať daňové a účtovné doklady deklarovaného dodávateľa DEE, s.r.o., výstupy z analytických listov KV DPH deklarovaného dodávateľa a subdodávateľa (MANGOS, s.r.o.), zaoberal sa Rámcovou kúpnu zmluvou medzi žalobcom ako kupujúcim a DEE, s.r.o. ako predávajúcim, predvolával na výsluch konateľa deklarovaného dodávateľa (p. Krasimirova), dožiadal Daňový úrad Bratislava za účelom preverenia podnikateľskej činnosti deklarovaného dodávateľa a subdodávateľa, uskutočnil ústne pojednávanie vo veci vyjadrenia sa konateľa žalobcu p. E. P., zisťoval údaje v informačnom systéme finančnej správy ohľadom deklarovaného dodávateľa a subdodávateľa vo väzbe na daň zo závislej činnosti ako i v interných databázach správcu dane ohľadom deklarovaného subdodávateľa vo väzbe na registráciu pre DPH (bez ohľadu na to, či uvedené úkony boli vykonané správcou dane priamo vo vlastných daňových kontrolách za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj a jún 2018 alebo došlo k zaradeniu listinných dôkazov do daňových spisov z daňovej kontroly DPH u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia), tak už v čase naplnenia procesnej povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku v prvom štádiu daňovej kontroly uvedené úkony správcu dane viedli k preverovaniu samotnej existencie tovaru v rámci preverovaných obchodných transakcií deklarovaného dodávateľa DEE, s.r.o. ako takých. Žalobca bol oboznámený s tým, z akého dôvodu sú vykonávané úkony v konaniach, a to pre pochybnosť správcu dane o reálnosti dodania tovaru deklarovaným dodávateľom, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH, pričom bolo zrejme, že problémom v konaní je to, že žalobca uplatňuje len listinné (formálne) dôkazy, pričom objektívne dôkazy na preukázanie reálnosti dodávok autodiélov nedokázal predložiť. Správny súd sa preto s predmetnou žalobnou námietkou nestotožnil a vyhodnotil ju ako nedôvodnú.

87. Súd ďalej uvádza, že nevzhliadol ani žiadne procesné pochybenie v tom smere, že by správca dane nekonal v súčinnosti so žalobcom a tomuto by v dôsledku uvedeného mali byť odopreté akékoľvek jemu patriace procesné práva v zmysle daňového poriadku. Správca dane upovedomil žalobcu o zmene právneho posúdenia veci (nepreukázanie materiálnej existencie plnenia), keď vo vyrubovacom konaní na základe prvého zrušujúceho rozhodnutia žalovaného oboznámil žalobcu s priebehom a výsledkami dokazovania v súvislosti s vyrubovacím konaním prostredníctvom zápisníc o ústnom pojednávaní s tým, že pokiaľ bolo správcovi dane vytkané žalovaným (v druhých zrušujúcich rozhodnutiach), že bolo potrebné pred vydaním druhého prvostupňového rozhodnutia vyhodnotiť záver správcu dane o nepreukázaní materiálnej existencie plnenia vo vzťahu ku všetkým doteraz zisteným skutočnosťami a dôkazom a žalobcu oboznámiť s týmto záverom v dostatočnom časovom predstihu, tak uvedené pochybenie správcu dane napravil. Vo vzťahu k namietanému dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spisami a nemá v nich oporu, správny súd uvádza, že preskúmaním tohto žalobného bodu zistil, že

žalobca v žalobe nijako bližšie neuvádza, v čom konkrétne by malo dôjsť k jeho naplneniu, a preto je tento všeobecne uplatnený žalobný bod nedôvodný.

88. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že v prvostupňových rozhodnutiach správca dane, ktoré sa spolu s napadnutými rozhodnutiami žalovaného stali predmetom súdneho prieskumu je uvedená zmes negatívnych informácií o iných subjektoch mimo sféry vplyvu žalobcu a o skutočnostiach, ktoré nastali po skončení obchodovania s priamymi dodávateľmi súd uvádza, že sú nedôvodné. I nekontaktnosť ostatných článkov obchodného reťazca (ako tomu bolo v prejednávanom prípade – nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa, subdodávateľa i odberateľa) môže byť zdrojom pochybností o tom, že plnenia sa neuskutočnili tak, ako to daňový subjekt (žalobca) deklaruje, keď podľa súdu nebola preukázaná reálna existencia a dodanie prepravovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v obchodnom reťazci a ani jeho následný predaj tretej osobe. Správca dane od žalobcu nepožadoval, aby preukazoval skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu, ale uvedeným len poukazoval na to, že sa správcovi dane ani z iných zdrojov nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé overiť hodnovernosť listinných podkladov predložených žalobcom. Z povahy veci aj tieto skutočnosti sťažujú dôkaznú situáciu na strane žalobcu, pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľných obchodov s autodielmi a jeho obchodní partneri (v dôsledku svojej nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva) tento nedostatok nedokážu sanovať. Správca dane vykonal podľa súdu vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realitu 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 svojvoľne či selektívne nenakladal so zisteniami získanými v rámci daňových kontrol či vyrubovacích konaní. Súd v tomto smere poukazuje na tú časť výpovede konateľa žalobcu E. P. zo dňa 19. 06. 2019, v rámci ktorej sa vyjadroval, že neskúmal od koho deklarovaný dodávateľ nakupoval v roku 2018 náhradné diely do automobilov. Rovnako z výpovede konateľa žalobcu E. P. vyplynula len pravdepodobnosť preverovania si dodávateľa autodieli bez bližšieho uvedenia konkrétneho spôsobu, akým sa uvedené preverovanie malo realizovať, čo je vzhľadom na jeho negatívne vyjadrenie ohľadom dôvodu ukončenia spolupráce s deklarovaným dodávateľom DEE, s.r.o., cit.: „...Všetko to bola banda pofidérov...“ (str. 5 Zápisnice č. 101509318/2019 zo dňa 19. 06. 2019) viac než neštandardné.

89. V bode VI. správnych žalôb 1, 2, 3 a 4 žalobná argumentácia žalobcu smerovala k vlastnému meritórnemu posúdeniu veci daňovými orgánmi, keď žalobca namietal nedostatočné a nesprávne zistenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci. Žalobca polemizuje s problematikou presúvania dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane a samotným rozsahom dôkazného bremena zaťažujúceho daňový subjekt. V tomto kontexte potom ďalej žalobca poukazuje na početnú judikatúru, z ktorej uvádza právne závery avšak bez premostenia s prejednávanou vecou. Mylne si žalobca vykladal i závery plynúce z rozsudku Súdneho dvora Európskej Únie v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 z 27. 06. 2018 (SGL a Valériane SNC), kedy sa domáhal pri požiadavke eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva vyvodenia takého záveru zo spomenutého rozsudku, že v prípade správcu dane tvrdenej fiktívnosti fakturovanej dodávky je dôkazným bremenom správcu dane preukázať, že plnenia uvedené na faktúre sú neexistujúce (fiktívne), a teda nie je povinnosťou daňového subjektu preukazovať opak. Súd v tomto smere poukazuje na bod 38, 39 a 40 spomenutého rozsudku: „(38) Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, body 19 a 21, ako aj citovanú judikatúru). (39) V tomto kontexte je potrebné pripomenúť, že je úlohou toho, kto sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa podmienky na jeho získanie (rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 24). (40) Z toho vyplýva, že existencia práva na odpočítanie DPH závisí na splnení podmienky, že skutočne došlo k poskytnutiu zodpovedajúcich plnení.“ Zo záverov rozsudku Súdneho

dvora Európskej Únie v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 z 27. 06. 2018 jednoznačne plyní, že unesenie dôkazného bremena z materiálneho hľadiska o tom, že bol žalobcovi dodaný tovar (autodiely) a že tento následne dodal svojmu odberateľovi v Českej republike je vlastným dôkazným bremenom žalobcu ako daňového subjektu a s výkladom prezentovaným žalobcom sa nemožno stotožniť.

90. Žalobca tiež v žalobách poukazoval na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 18. júla 2013 vo veci C-78/12 („Evita-K“ EOOD), avšak opätovne neuvádzal ani to na základe akých konkrétnych skutkových okolností sú závery spomínaného rozsudku aplikovateľné v prejednávanej veci. Žalobca tiež sám ďalej v žalobách priznáva, že napadnuté rozhodnutia nie sú založené výlučne len na zisteniach o nekontaktnosti dodávateľa/subdodávateľa/odberateľa, keď sa vyjadruje tak, že používa pojem, že napadnuté rozhodnutia sú „v značnej miere“ založené na nekontaktnosti spoločností DEE, s.r.o. či FIXIS OFFICE, s.r.o. Uvedeným teda priznáva fakt, že správca dane a žalovaný založili svoje rozhodnutia i na iných zisteniach a samotná skutočnosť, že tieto iné zistenia žalobca neakceptuje je výlučne prezentácia žalobcovho vlastného hodnotenia jednotlivých vykonaných dôkazov, avšak bez spojenia i s ostatnými vykonanými dôkazmi.

91. Vo všeobecnosti súd uvádza, že dôkazné bremeno vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje, právo na odpočítanie DPH v prípade nepreukázania splnenia hmotnoprávných podmienok môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnych spisoch dôvodne podľa súdu prijali záver, že v priebehu daňových kontrol preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnené uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdanieľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom DEE, s.r.o., keď tieto boli vyhodnotené ako fiktívne.

92. Daňové orgány nespochybnili len to, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ, ale spochybnili realitu plnenia - dodanie tovaru. Žalobca preto vychádzal z nesprávneho záveru, že realizácia plnenia nebola spochybnená, nakoľko správca dane ešte pred ukončením daňovej kontroly spochybnil realitu plnenia, pričom tieto jeho pochybnosti sa v priebehu viacerých vyrubovacích konaní doplneným dokazovaním ešte viac potvrdili. 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 opäť uviesť, že dôkazné bremeno spočíva v preukázaní splnenia hmotnoprávných 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 prejednávany prípad. Vzhľadom na uvedené skutkové zistenia potom neobstoja argumentácia žalobcu smerujúca k tomu, že správca dane spochybnil len nesplnenie 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.

93. V bode VI. správnych žalôb žalobca namietal závery správcu dane a žalovaného súvisiace s nakladaním, prepravou, vykladaním a skladovaním tovaru (náhradných dielov pre automobily). Správny súd uvádza, že správca dane vykonal miestne zisťovania v sídle žalobcu, z ktorých boli vyhotovené

zápisnice, konkrétne Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 101438037/2019 zo dňa 12.06.2019 a Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 101126648/2020 zo dňa 07.07.2020, pričom bolo zistené, že skladové priestory sa na adrese sídla žalobcu „Mariánske námestie 29/6, Žilina,“ nenachádzajú. Správny súd tiež zistil, že Nájomná zmluva o nájme nebytových priestorov zo dňa 30.07.2015 v čl. III. bod 1. upravovala účel prenájmu nebytových priestorov spoločnosťou PERSONICA, s.r.o., ktorým sú kancelárske a administratívne práce a činnosť personálnej agentúry, pričom podľa čl. III bodu 2. dohodnutý účel užívania nebytových priestorov bolo možné zmeniť len s predchádzajúcim písomným súhlasom prenajímateľa. Takto vymedzený účel prenájmu nebytových priestorov nezodpovedal účelu skladovania, ako na to poukazoval žalobca s odkazom na čl. V bod 1. v spojení s čl. II. bodom 1 predmetnej nájomnej zmluvy, pričom predchádzajúci písomný súhlas prenajímateľa na zmenu užívania prenajatých priestorov ani nebol žalobcom správcovi dane predložený. Predmetom nájmu v rozhodnom čase vzhľadom na Nájomnú zmluvu v znení jej Dodatku č. 2 účinného od 01. 06. 2016 neboli žiadne skladové priestory. Pokiaľ sa v zápisnici z miestneho zisťovania zo dňa 07. 07. 2020 uvádza, že „tovar bol skladovaný aj v priestoroch spoločnosti PERSONICA, s.r.o. – kumbál na 3. poschodí“, tak v zmysle obsahu Dodatku č. 2 k Nájomnej zmluve ani predmetný priestor nebol v rozhodných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach predmetom nájmu. Tovar sa mal nakladať a skladovať v podzemných garážach spoločnosti EUNICA MEDIA s.r.o., alebo pred vchodom budovy, kde bol prístup vozidla. Podľa správneho súdu vznikli odôvodnené pochybnosti o skladovaní predmetného tovaru, ktoré žalobca nijakým spôsobom nevyvrátil. Súd ďalej v tomto smere poukazuje na nekonzistentnosť tvrdení samotného žalobcu v priebehu administratívnych konaní. Konateľ žalobcu E. P. sa na ústnom pojednávaní pred správcou dane vyjadril, že: „Využíval som svoje skladovacie priestory v sídlach mojich spoločností na Mariánskom námestí v Žiline“. V rámci písomných vyjadrení žalobcu k pochybnostiam správcu dane sa však už žalobca vyjadroval inak a to tak, že miestom vykládky tovaru bola Žilina, a to „sídlo Daňového subjektu, kde sa nachádzajú aj skladové priestory, v ktorých bol tovar uskladnený.“ Žiadne ďalšie skladové priestory v sídlach iných spoločností na Mariánskom námestí v Žiline žalobca vo vyjadreniach k pochybnostiam správcu dane nespomínal, keď skutkovú verziu o skladovacích priestoroch v sídlach iných spoločností nepotvrdil ani vypočutý svedok Q. O., ktorý sa vyjadroval len v tom smere, že „preprava išla zo sídla PERSONICI v Žiline pri kostole, presnú adresu neviem uviesť.“ Správca dane obhliadkou priestorov na adrese sídla žalobcu nezistil existenciu skladových priestorov. Pokiaľ sa žalobca v tomto smere bránil argumentáciou o rekonštrukcii priestorov, ktoré v čase miestneho zisťovania vykonaného správcou dane vyzerali inak ako v čase skladovania tovaru, nič žalobcovi podľa súdu nebránilo v tom, aby svoje tvrdenia o rekonštrukcii správcovi dane preukázal.

94. Ohľadom nakládky tovaru a povolení na vstup do historickej časti mesta Žilina, kde mal byť tovar skladovaný, žalobca namietal, že vstup do historickej časti mesta mal v rozhodnom období zabezpečený na základe Potvrdení o zaplatení dane za vjazd motorového vozidla do historickej časti mesta (pešia zóna), kde na mieste EČV je uvedené „Prenosné“ a názov spoločnosti. Správny súd z administratívnych spisov zistil, že spoločnosťou uvedenou na týchto potvrdeniach nie je spoločnosť žalobcu, ale spoločnosť EUNICA MEDIA s.r.o. alebo spoločnosť TECHNOKON a.s., ktorá tieto potvrdenia v dohodnutom počte poskytuje spoločnosti EUNICA MEDIA, s. r. o. na základe nájomného vzťahu. Žalobca tvrdil, že spoločnosť žalobcu a spoločnosť EUNICA MEDIA s.r.o. sú spoločnosťami personálne prepojenými a potvrdenia sa využívajú vo vozidlách podľa potreby, avšak správny súd zistil, že žalobca nevedie evidenciu predmetných potvrdení a nerobí si z predmetných potvrdení fotokópie, a preto nie je schopný tieto poskytnúť, teda svoje tvrdenia preukázať. Samotný Mestský úrad Žilina, odbor správy verejného priestranstva a životného prostredia, vo svojom oznámení k výzve správcu dane uviedol, že nie je možné jednoznačne povedať, či bol alebo nebol v sledovanom období povolený vjazd do historickej časti pre vozidlo s evidenčným číslom J. XXXXX. Mesto Žilina v oznámení uviedlo, že v období rokov 2017 a 2018 bolo vydané jedno potvrdenie o zaplatení dane za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta a to konkrétne pre vozidlo s EČV: J. XXXXX (oznámenie Mesta Žilina č. 10599/2020-152555/2020-OD-CHVP zo dňa 10.06.2020). Žalobca teda nepreukázal, že práve vozidlu, ktoré malo prepravovať predmetný tovar, bol umožnený vstup do historickej časti mesta. Predmetná námietka žalobcu o nedostatočnom vysporiadaní sa s argumentáciou ohľadom možného vjazdu vozidla Peugeot Boxer s EČV: J. XXX R., do historickej časti mesta Žilina, kde bolo sídlo žalobcu, nemá vplyv na správnosť záveru o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj a jún 2018. Vzhľadom na to, že aj v prípade ak by sa vjazd predmetným vozidlom preukázal, nepreukazovalo by to samo o sebe materiálnu existenciu tovaru, preto správny súd vyhodnotil túto žalobnú námietku ako nedôvodnú.

95. Vo vzťahu k nevysporiadaniu sa žalovaného s odvolacími námietkami ohľadom trasy prepravy do Českej republiky mimo diaľnic a rýchlostných ciest, súd poukazuje na jednotu konania pred správcom dane a žalovaným, keď už správca dane poukazoval na to, že vozidlo s EČV: J. XXXXX malo zakúpenú ročnú diaľničnú známku i na rok 2018, ktorá umožňuje užívanie siete vymedzených úsekov diaľnic a rýchlostných ciest s tým, že snímacím zariadením nebol zaznamenaný prejazd motorového vozidla s EČV: J. XXXXX cez spoplatnené cestné komunikácie v dotknutých zdaňovacích obdobiach. Súd sa stotožňuje potom s tým, že uskutočnenie prepravy do Českej republiky by bolo ekonomicky a časovo neefektívne, keby bola preprava tovaru uskutočnená výlučne po cestách I., II. a III. triedy. Ďalej súd poukazuje i na to, že z obsahu výpovede svedka Q. O., šoféra konateľa žalobcu (E. P.) nevplynulo a tento v rámci svojej výpovede nepotvrdil, že by cesty s vozidlom s EČV: J. XXXXX mali viesť miestami s výskytom prameňov chemicky neupravovanej vody ako je Rajecká Lesná či Čičmany tak, ako to výlučne účelovo uvádzal žalobca v žalobách. Svedok Q. O. na otázku správcu dane ohľadom popisu cesty, po ktorej išli do Brna a do Ostravy uviedol len toľko, že do Ostravy išli smerom na Čadcu a do Brna cez Trenčín, pričom žiadne trasy cez miesta s prameňmi vody neuvádzal, keď aj sám žalobca pripúšťa výnimky z vlastných tvrdení ohľadom vedenia trasy prepravy do Českej republiky a späť, keď uvádza, že s odstupom času nie je možné s určitosťou povedať, či v určitých prípadoch nedošlo k odklonu od uvedenej trasy vzhľadom na okolnosti danej situácie.

96. Svedok uviedol, že počas výpomoci vo firmách E. P. počas obdobia rokov 2016 až 2018 nebol nikde zamestnaný, nedostával žiadnu mzdu, výkon činnosti pre žalobcu negoval, resp. k poskytovaniu služieb sa nevedel vyjadriť a sám sa definoval ako vodič E. P., pričom E. P. vozil na kamarátskej báze, nakoľko tento nemal vodičské oprávnenie. V čase spolupráce pre E. P. - pričom správny súd zdôrazňuje, že k prepravám tovaru malo v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach dochádzať podľa vyjadrenia svedka niekoľkokrát mesačne - neprichádzal svedok do kontaktu so žiadnymi ľuďmi, nepamätal si žiadne názvy spoločností, s ktorými prichádzal do kontaktu a nevedel ani uviesť či si ich nepamätá preto, že ich zabudol, resp. preto, že o ich názve nemá vedomosť, nevedel uviesť komu za odberateľov sa tovar odovzdával, keď všetko mal riešiť výlučne konateľ žalobcu E. P., vrátane vykládky tovaru. Svedok nevedel žiadnu evidenciu o prepravách tovaru, pri vykládke tovaru nebol, nakoľko to nechal na E. P. a čakal ho mimo auta a areálu vzhľadom na podnikateľské záujmy E. P. Tiež si nepamätal, kedy došlo k podpísaniu potvrdení o prijatí tovaru odberateľom a ani to, kto tieto potvrdenia vyhotovil, neštudoval ich, pričom nebol prítomný pri ich podpise odberateľom, keď ďalej vo výpovedi tiež uvádzal už i to, že potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom podpisoval po vyložení tovaru a doklady v súvislosti s prepravami mu mal dať podpísať E. P., pričom k dôvodu prečo ich podpísal sa vyjadriť nevedel a uviedol len to, že videl svoje meno ako vodič, tak to podpísal. Na otázku správcu dane či dátum uvedený na dokladoch, ktoré podpísal je totožný s dátumom, kedy svedok podpísal dané doklady uviedol, že asi áno. Svedok sa tiež nevedel vyjadriť k tomu či v čase nakládky tovaru v sídle žalobcu, ktorá sa mala uskutočňovať v denných hodinách, boli prítomné aj iné osoby. K využívaniu prenajatého motorového vozidla a k trase, po ktorej mal žalobca prepravovať tovar odberateľom do Českej republiky, správny súd uvádza, že z administratívnych spisov vyplýva, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o nákladoch súvisiacich s vykonanou prepravou, odmene za služby šoféra Q. O., ani knihu jász motorového vozidla. Vozidlo, ktoré malo vykonať prepravu, a to Peugeot Boxer s EČV: J. XXX R. nebolo vo vlastníctve žalobcu, ale bolo ním prenajaté na základe zmluvy o prenájme vozidla uzatvorenej s prenajímateľom MURAX, s.r.o./EUNICA Megaboards, s.r.o. Vzhľadom na uvedené žalobca nepreukázal používanie tohto vozidla pre účely deklarovanej prepravy tovaru do iného členského štátu a vznik nákladov súvisiacich s touto prepravou. Zároveň je potrebné uviesť, že tvrdenia svedka Q. O. o mieste vykládky, ktoré malo byť v Brne a Ostrave v priemyselnom areáli, nespomenul si bližšie, predstavujú podľa súdu všeobecnú výpoveď, bez uvádzania akýchkoľvek konkrétnych okolností. Vzťah spolupráce žalobcu s týmto svedkom v rozhodnom čase nezamestnaným, osobne prítomným pri nakládke tovaru, vykonávajúcim zakaždým jazdy s tovarom do Českej republiky, ktorý mal byť bezodplatný, bez nároku na odmenu (len za požičanie auta a za príspevok na dovolenku s kamarátmi) a založený výlučne na kamarátstve s E. P. vyvoláva pochybnosti, keď uzatvorenie takejto spolupráce sa javí súdu ako účelové a samotný reálny obsah úkonov vykonávaných svedkom je spochybnený. Správny súd na základe uvedených skutočností dospel k záveru, že údaje o preprave tovaru nie sú bez pochybností preukázané a žalobca relevantné dôkazy o preprave a dodaní tovaru nepredložil, preto dospel k záveru, že žalobca svoje dôkazné bremeno ohľadom prepravy tovaru neuniesol.

97. Žalovaný sa vysporiadal aj s potvrdeniami o prijatí tovaru, ktoré považoval s odkazom na závery správca dane pri zachovaní jednoty konania na prvom a odvolacom stupni za formálne a nevhodné, keď bolo poukazované i na výpoveď svedka Q. O., ktorý sa nevedel vyjadriť k obsahovej stránke týchto dokumentov a jeho podpis bol na dokladoch len preto, že to od neho žiadal konateľ žalobcu - E. P.. Na potvrdeniach o prijatí tovaru odberateľom je pri dátume a mieste vystavenia podpis osoby, ktorý je nečitateľný, jasne neidentifikuje osobu preberajúcu tovar a nie sú pri ňom uvedené bližšie identifikačné údaje podpisujúcej osoby, ktorá vystavila dokument, keď z výpovede svedka Q. O. vyplynulo, že pri podpisovaní potvrdení o prijatí tovaru zo strany odberateľa nebol prítomný. Skutočnosť, že sa žalobca s hodnotením dôkazov správcou dane nestotožňuje, nezakladá nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu ich nepreskúmateľnosti.

98. Pokiaľ žalobca poukázal na právne závery judikované v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 7/2018 z 20. júna 2019, opätovne neuvádzal, na základe akých konkrétnych skutkových okolností sú závery spomínaného rozsudku aplikovateľné v prejednávanej veci.

99. K námietke žalobcu ohľadom nejasnej súvislosti medzi jeho osobou a okolnosťou zániku funkcie konateľa spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o., ktorým bol p. E. L., sedem dní po podpise Rámcovej zmluvy z 22. novembra 2017, správny súd uvádza, že správca dane a žalovaný v odôvodneniach rozhodnutí poukázali na rozporuplnosť tvrdenia p. P. o tom, že v čase dodania predmetného tovaru bol konateľom spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o. pán L., pričom z obchodného registra vyplývalo, že v kontrolovanom zdaňovacom období bol jediným konateľom spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o. pán E. F. (od 29. 11. 2017). G. H. L. bol konateľom spoločnosti FIXIS OFFICE s.r.o. v čase od 16.08. 2017 do 29. 11. 2017 a v predmetných zdaňovacích obdobiach už nebol oprávnený konať za túto spoločnosť.

100. Žalobca v bode VI. žalôb namietal aj skutočnosť uvádzanú správcou dane, že prevažná časť faktúr vystavených žalobcom bola uhrádzaná p. E. F., konateľom spoločnosti FIXIS OFFICE s. r. o (ktorého konateľ žalobcu E. P. nepoznal a nevedel o tom, že by sa s ním stretol) priamo vkladmi v hotovosti na bankový účet žalobcu a nie je vecou žalobcu, či p. F. ako konateľ deklarovaného odberateľa zvolil formu úhrady odberateľských faktúr vystavených žalobcom prostredníctvom hotovostných vkladov na bankový účet žalobcu, keďže nemôže určovať odberateľovi akou platobnou formou má uskutočňovať úhrady žalobcových faktúr. Táto námietka žalobcu nebola spôsobilá viesť k záveru o nezákonnosti prvostupňových rozhodnutí správcu dane a napadnutých rozhodnutí žalovaného. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach osobitne poukázal na skutočnosť, že bankový účet, ktorého majiteľom je spoločnosť FIXIS OFFICE s. r. o., ktorá v preverovaných zdaňovacích obdobiach sídlila na adrese K. XXX/XX, L., XXX XX M., F. N., bol v relevantnom období vedený na pobočke Žilina, Aupark, keď sídlo právneho predchodcu žalobcu bolo Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina. G. H. L. a pán E. F. boli disponentami tohto účtu. Správny súd uvádza, že správca dane preveroval nielen peňažný tok medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom, ale v rámci obchodného reťazca DEE, s. r. o. - žalobca – FIXIS OFFICE s. r. o. i medzi deklarovaným dodávateľom a subdodávateľom (MANGOS, s.r.o.) a tiež medzi žalobcom a deklarovaným odberateľom. Súd v tomto smere uvádza, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH, presne odrážajú skutočne realizované plnenie. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené, potom len formálna existencia faktúry ako aj ďalších listinných dôkazov, napr. aj dokladu o zaplatení faktúry slúžiacej zároveň ako dodací list alebo objednávky, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správcovi dane sa nepodarilo overiť obchodnú spoluprácu žalobcu s deklarovaným dodávateľom a ani odberateľom ani za využitia mechanizmu MVI, keď dožiadaný správca dane uviedol vo vzťahu ku konateľovi deklarovaného dodávateľa H. H. I. (občana Bulharskej republiky), že daná osoba bola hľadaná na všetkých troch adresách v miestach T., M. a I. a ani na jednej z nich nebola nájdená. Ani výsluch konateľa deklarovaného odberateľa (FIXIS OFFICE s.r.o.) p. F. sa nepodarilo uskutočniť, keďže tento sa na adrese trvalého pobytu nezdržuje, nemá tam označenú poštovú schránku, keď sa jedná o Mestský úrad v Kroměříži, teda opäť ide o konateľa, ktorý má evidovaný pobyt na mestskom úrade a v sídle spoločnosti sa tiež nezdržuje. Vzhľadom na uvedené ani z iných zdrojov, t. j. okolnosťami na strane odberateľa (FIXIS OFFICE s.r.o.) či deklarovaného dodávateľa (DEE, s.r.o.) sa nepodarilo vyvrátiť pochybnosti o tom, že by žalobcovi bol dodaný tovar od jeho dodávateľa DEE, s.r.o. Skutočnosť, že sa jednalo len o formálne fiktívne dodávky tovaru, nevyplýva len z charakteru obchodných spoločností (nekontaktný dodávateľ a odberateľ), ale napr. aj z toho, že výpovede konateľa

žalobcu E. P. a svedka Q. O. sú nepresvedčivé, všeobecné, keď nebola preukázaná ani existencia priestorov na skladovanie, boli skúmané i peňažné toky medzi dodávateľom a subdodávateľom a tiež KV DPH. Správny súd dodáva, že nie je možné zvrátiť ustálený skutkový stav v administratívnych konaniach len vyhodnotením jednotlivých vykonaných dôkazov, ale podstatné je ich hodnotenie vo vzájomnej súvislosti k čomu v danom prípade zo strany daňových orgánov došlo. Správny súd uvádza, že odberateľ (žalobca) má povinnosť preukázať, že došlo k reálnym dodávkam v zmysle dodávateľských faktúr. Podnikateľ znáša svoje povinnosti preukázať hodnovernosť údajov faktúry dodávateľa, a preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevylúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly, si žalobca ako daňový subjekt zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú reálnemu priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov, ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napr. kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie zdaniteľných plnení sa zrealizovalo spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Správny súd potom uzatvára, že v administratívnych konaniach bol dostatočne zistený skutkový stav vecí a z neho boli vyvedené aj správne právne závery, s ktorými sa súd stotožňuje.

101. Žalobca v bode VI. žalôb namietal potrebnú odbornú spôsobilosť správcu dane, keď tento porovnal podpisy pána I. na jeho podpisovom vzore v zbierke listín obchodného registra a podpisy na faktúrach a objednávkach vystavených v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach a podľa jeho názoru vizuálnym porovnaním podpisov bolo evidentné, že sa jedná o odlišné podpisy. Správca dane poukázal na vizuálnu odlišnosť podpisov pána I. na dokladoch vystavených spoločnosťou DEE, s.r.o. a jeho podpisovom vzore ako konateľa dôvodil, že sa jedná o podporný dôkaz, že dodávky tovaru od dodávateľa DEE, s.r.o. boli vyhodnotené ako fiktívne. Podpisový vzor konateľa je povinnou súčasťou návrhu na zápis spoločnosti, ktorým sa preukazuje podpis oprávnenej osoby, ktorá bude konať v mene spoločnosti. Na porovnávanie podpisov fyzickej osoby na rôznych dokumentoch je potrebná odborná znalosť znalcom z odboru písomznanectva. Námietka žalobcu v tomto bode správnych žalôb preto bola dôvodná, avšak správny súd k tejto námietke uvádza, že správca dane a žalovaný svoj právny a skutkový záver nezaložili na uvedenej skutočnosti, preto táto námietka žalobcu nebola spôsobilá viesť k záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného.

102. Súd uvádza k obsahu replík 1 a 2, že na ich obsah nemožno prihliadať, keďže ide o rozšírenie žalobných námietok až po uplynutí lehoty na včasné podanie správnych žalôb, a teda po nastúpení účinkov koncentrácie rozsahu a dôvodov žalôb v zmysle úpravy podľa § 183 SSP. 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. 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 v replikách rozširoval i žalobnú námietku o neúplnosti administratívnych spisov predložených žalovaným správne súdu. Súd uvádza, že žalobca nedefinoval aký dopad na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane mala mať okolnosť absencie v replikách uvádzaných listín v obsahu súdu žalovaným predložených administratívnych spisov, keď administratívne spisy boli postupom v súlade s § 102 ods. 1 SSP žalovaným obsahovo doplnené tak, aby tieto umožňovali súdny prieskum napadnutých rozhodnutí. Samotná existencia listín spochybnená nebola. Postup žalovaného pri predkladaní spisov v správnom súdnom konaní nemohol mať vplyv na zákonnosť administratívnych konaní a na zákonnosť vydania napadnutých rozhodnutí, keďže administratívne konania boli v tom čase už ukončené. Pokiaľ žalobca rozširoval žalobné námietky i v tom smere, že žalovanému neboli a nemohli byť správcom dane predložené v žiadnom štádiu konania žalobcom uvádzané dokumenty, tak je potrebné okrem poukazu na nastúpenie účinkov koncentrácie rozsahu a dôvodov žalôb poukázať i na to, že žalobcom nebola produkovaná argumentácia k skutkovej stránke veci v tom smere, či listiny označené žalobcom ako nepredložené žalovanému správcom dane v žiadnom štádiu konania majú reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutia v jeho prospech. Formálne zopakovanie administratívnych konaní by v tomto prípade nepredstavovalo pre žalobcu reálnu možnosť dosiahnuť priaznivejšie rozhodnutia.

103. 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 svojvoľne či selektívne nenakladal so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly, či vyrubovacích konaní.

104. Správny súd vychádzajúc z ust. § 63 ods. 5 daňového poriadku konštatuje, že napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane tiež obsahujú citáciu ustanovení právnych predpisov, na základe ktorých daňové orgány rozhodovali a z ktorých vychádzali pri právnom posúdení, nie je potrebné, aby odôvodnenie rozhodnutia dávalo odpoveď na každú vznesenú námietku, ale vyžaduje sa, aby konajúci orgán v odôvodnení rozhodnutia zdôvodnil skutkový a právny stav prejednávanej veci, aby uviedol, na podklade ktorých skutočností rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozhodnutia.

105. 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 správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihládol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo.

106. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v správnej žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a ani prvostupňových rozhodnutí správcu dane, a preto správne žaloby 1, 2 a 3 ako nedôvodné vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam žalovaného č. 101053512/2022 zo dňa 26. 04. 2022, č. 101054579/2022 zo dňa 26. 04. 2022, č. 101053100/2022 zo dňa 26. 04. 2022 podľa § 190 SSP v celom rozsahu zamietol.

107. V správnej žalobe 4 pod bodom V. (účtovné obdobie jún 2018) správny súd dospel k záveru o potrebe zrušenia rozhodnutia žalovaného aj rozhodnutia správcu dane, pretože niektoré zo žalobných námietok žalobcu prednesené v správnej žalobe boli dôvodné. Predovšetkým ide o námietky týkajúce sa úkonov správcu dane, ktoré vykonal pred začatím daňovej kontroly, t. j. pred dňom 07.11.2018 – deň uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly č. 101974379/2018 zo dňa 04.10.2018. Správny súd nedospel k záveru, že by lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku nebola zachovaná, a to v zmysle toho, ako je začiatok a koniec daňovej kontroly zadefinovaný v daňovom poriadku, keď daňová kontrola začína v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole a je ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly. V zmysle citovaných ustanovení daňového poriadku začala daňová kontrola u žalobcu dňa 07.11.2018 (deň uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly 101974379/2018 zo dňa 04.10.2018) a bola ukončená doručením protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 23.10.2019. Celkovo tak daňová kontrola nepresiahla lehotu stanovenú v § 46 ods. 10 daňového poriadku, pretože trvala 350 dní. Z uvedeného preto nepochybne vyplýva, že v zmysle zákonného vymedzenia začatia daňovej kontroly a jej skončenia, trvanie daňovej kontroly nepresiahlo lehotu jedného roka vymedzenú v § 46 ods. 10 daňového poriadku. Je ale pravdou, že správca dane vykonal úkony voči žalobcovi ako voči daňovému subjektu, a to realizoval výzvu (telefonickú) na predloženie dokladov a písomností k preverovaniu zdaniteľných obchodov za zdaňovacie obdobie jún 2018 a bol realizovaný výsluch splnomocneného zástupcu žalobcu T. E. E., o ktorom bola spísaná zápisnica č. 101957951/2018 zo dňa 03.10.2018. Žalovaný ani vo vyjadrení k správnej žalobe nevysvetlil povahu týchto úkonov. Správca dane nemôže vykonávať úkony smerujúce k preverovaniu daňovej povinnosti daňového subjektu mimo daňovej kontroly a následne z takto zistených skutočností vychádzať. Takýto postup predstavuje obchádzanie ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku, ktoré časovo vymedzuje trvanie daňovej kontroly. Takto získané dôkazy sú nezákonné a správca dane ich nemôže použiť v následnej daňovej kontrole a vyrubovacích konaní, ani z nich nemôže vychádzať v rozhodnutiach o vyrubení dane. Správca dane a žalovaný však v preskúmaných rozhodnutiach vychádzali aj z dôkazov získaných pred začatím daňovej kontroly, a preto bolo potrebné ich rozhodnutia zrušiť.

108. Podľa správneho súdu ide o taký nedostatok v postupe správcu dane, ktorý bude potrebné odstrániť v súčinnosti s daňovým subjektom v zmysle zásady zakotvenej v § 3 ods. 2 daňového poriadku. Správny súd si uvedomuje odlišný obsah a účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a pri vyhodnotení tohto vytýkaného nedostatku vychádzal analogicky z právneho názoru vysloveného Najvyšším správnym

súdom SR v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022,
ktoré nadväzuje na judikované rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa
24.02.2022, v ktorých sa riešili nedostatky v postupe správca dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku.
Aj v prípade, že nebol dodržaný postup podľa § 46 ods. 5 daňového
poriadku, najvyšší správny súd nekonštatoval nezákonnosť daňovej kontroly, ale zrušil rozhodnutia
daňových orgánov s tým, že sa vec vrátila do štádia vyrubovacieho konania a správca dane sa mal podľa
najvyššieho správneho súdu pokúsiť odstrániť vytýkaný nedostatok v súčinnosti s daňovým subjektom
(§ 3 ods. 2 daňového poriadku), napraviť vytýkané pochybenie, pochybnosti daňovému subjektu oznámiť
a pokúsiť sa v súčinnosti s daňovým subjektom toto pochybenie napraviť s tým, že správca dane mal
prihliadnuť aj na účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré nemá nahrádzať daňovú kontrolu.
Takýmto postupom – výzvou na predloženie dôkazov týkajúcich sa zdaniteľných obchodov realizovaných
v zdaňovacom období jún 2018 a následným predložením týchto dôkazov daňovým subjektom (prípade
odkazom na predložené dôkazy pred začatím daňovej kontroly) vo vyrubovacom konaní, budú dôkazy
zahnuté do vykonávanej daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania. Aj žalobca si musí byť
vedomý toho, že ide o okruh dôkazov, ktorými preukazuje uplatnený nárok na odpočet DPH v dotknutom
zdaňovacom období. Pokiaľ ide o výsluch splnomocneného zástupcu žalobcu T. E. E., o ktorom bola
spísaná zápisnica č. 101957951/2018 zo dňa 03.10.2018, ide o výsluch realizovaný pred začatím
daňovej kontroly a správca dane závery tohto výsluchu uvádza aj v protokole z daňovej kontroly. Išlo
o výsluch v súvislosti s činnosťou žalobcu a dodávateľa DEE, s.r.o. Preto správny súd považuje za
potrebné zopakovať výsluch splnomocneného zástupcu žalobcu T. E. E. vo vyrubovacom konaní, aby
sa mohol relevantne vyjadriť k tomuto zdaňovaciemu obdobiu, keďže jediný výsluch bol realizovaný
pred začatím daňovej kontroly a aj väčšinu ďalších dôkazov zaobstaral správca dane z iných daňových
kontrol.

109. Správny súd prizná žalovanému podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na
náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej
správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne (§ 168
SSP). Aj keď žalovaný bol v konaní úspešný v pomere 3/4, v konaní úspešnému žalovanému nevznikli
žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať. Správny súd preto
žalovanému nárok na náhradu trov konania voči žalobcovi nepriznal.

110. Tento rozsudok prijal správny súd pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

file_0.jpg

file_1.wmf

P o u č e n i e : 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.