

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-74S/73/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200520
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michaela Kútiková
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200520.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Michaely Kútikovej a členov senátu JUDr. Petra Kvietka a JUDr. Ing. Lindy Kovandovej LL.M., v právnej veci žalobcu: KERAS-SK, s.r.o., IČO: 19 909 195, so sídlom námestie Prialství 1518/2, Hostivař, 102 00 Praha 10, zapísané 09.11.2023 v obchodnom registri, vedeného Mestským súdom v Prahe, oddiel C, vložka 393654, právne zastúpený TAX LAW, s. r. o., IČO: 53 160 657, so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 v konaní, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101809084/2022 zo dňa 21. júna 2022, takto

rozhodol:

I. Správnu žalobu z a m i e t a.

II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica – pobočka Zvolen (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) rozhodnutím č. 100356997/2022 zo dňa 22.02.2022 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov určil daňovému subjektu KERAS-SK, s.r.o., Jesenského 87, 960 01 Zvolen, IČO: 36 645 770, DIČ: XXXXXXXXXX, IČ DPH: A., rozdiel v sume 38 562,60 eura, slovom: tridsaťosemtisícpäťstošesťdesiatdva eur a šesťdesiat eurocentov na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č.222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie jún 2020, nadmerný odpočet nepriznal v sume 2 230,15 eur, slovom: dvetisícdeväťdesiat eur a pätnásť eurocentov a vyrubil daň v sume 36 332,45 eur, slovom: tridsaťšesťtisícristotridsaťdva eur a štyridsaťpäť eurocentov.

2. Daňovou kontrolou predložených dokladov, záznamov a evidencií dane z pridanej hodnoty v nadväznosti na podané daňové priznanie za kontrolované zdaňovacie obdobie a zistenia správcu dane počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo preukázané, že žalobca - daňový subjekt KERAS-SK, s.r.o. neoprávnene uplatnil odpočítanie dane v zmysle § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, tým porušil ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Správca dane skonštatoval, že u žalobcu ako kontrolovaného subjektu neboli splnené vecné podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože predmetné služby neboli dodané tak ako je uvedené na predložených faktúrach, z ktorých si žalobca odpočítal daň. Tiež správca dane konštatoval, že predloženie faktúry od platiteľa je

splnenie len formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, faktúra však musí byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku preukazuje platiteľ.

3. Proti predmetnému rozhodnutiu podal žalobca včas odvolanie.

4. O odvolaní rozhodlo Finančné riaditeľstvo SR (ďalej aj „žalovaný“) rozhodnutím č. 101809084/2022 zo dňa 21.06.2022 (ďalej aj „napádané rozhodnutie“), ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutie správcu dane č. 100356997/2022 zo dňa 22.02.2022, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 38 562,60 eura, slovom: tridsaťosemtisícpäťstošesťdesiatdva eur a šesťdesiat eurocentov na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2020 daňovému subjektu KERAS-SK, s.r.o., DIČ: XXXXXXXXXX, IČO: 36 645 770, IČ DPH: A., Jesenského 87, 960 01 Zvolen potvrdilo.

5. V odôvodnení žalovaný konštatoval, že uskutočnenie dodania tovaru a služieb, vznik daňovej povinnosti a následné právo odpočítať daň nestačí deklarovať len po formálnej stránke (vystavenými faktúrami, dodacími listami, súpismi vykonaných prác, príp. zmluvami), ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním existencie a dodania tovaru, služby), osobou, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ. Nakoľko nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovarov a služieb tak, ako je uvedené na faktúrach, tzn., že nebolo preukázané, že dodávateľovi – spoločnosti Binaron s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, následne nevzniklo kontrolovanému daňovému subjektu - žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Faktúra a skutočnosť, že doklady vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, nie sú dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa dodanie tovarov a služieb uskutočnilo. Daňový subjekt je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Daňový subjekt KERAS-SK, s.r.o. správcovi dane predložil faktúry za dodanie služieb, ale v rámci preverovania správcu dane sa nepreukázalo dodanie služieb dodávateľom Binaron s.r.o. uvedeným na faktúrach. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia tiež uviedol, že žalobca ďalej namietal ignoranciu dokazovania, k čomu žalovaný uviedol, že správca dane hľadal dôkazy v prospech daňového subjektu, aby sa potvrdili jeho tvrdenia, ktoré by preukazovali opodstatnenosť odpočítania dane, správca dane získal informácie z časti spisu kontrolovaného daňového subjektu, kde príslušný správca dane predvolal svedkov, o čom upovedomil daňový subjekt, správca dane preveroval zdaniteľné plnenia i formou výziev u obchodných partnerov kontrolovaného daňového subjektu, správca dane mal k dispozícii písomné vyjadrenie bývalého konateľa spoločnosti Binaron s.r.o. v čase fakturovaných plnení pre kontrolovaný daňový subjekt. Správca dane dodržal zásadu aktívnej súčinnosti s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, keď pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní postupoval v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností použil len také prostriedky, ktoré ho najmenej zaťažili a pritom umožnili splniť účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania – správne vyrubiť daň.

Správna žaloba a žalobné body

6. Žalobca sa včas doručenu správnu žalobou domáhal, aby správny súd rozhodnutie žalovaného, Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101809084/2022 zo dňa 21.06.2022 ako aj rozhodnutie správcu dane č. 100356997/2022 zo dňa 22.02.2022, a zároveň Protokol zo dňa 23.09.2021 v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d), e), g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zrušil. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

7. Žalobca správnu žalobu rozčlenil nasledovne: Prípustnosť žaloby. Chronológia správneho konania. Skutkové a právne vymedzenie dôvodnosti žaloby (žalobné body). Žalobný návrh (petit). V rámci žalobných bodov namietal nesprávne právne posúdenie hmotnoprávneho nároku, rozloženie dôkazného bremena, porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

8. V námietke nesprávneho právneho posúdenia žalobca poukázal na zásadu daňovej neutrality v režime odpočítanie DPH, pričom poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-267/15 Gemeente Woerden a rozsudky z 25. októbra 2001 Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 28; z 10 júla 2008 Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 14, a z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, C-274/10, Zb. s. I-7289, bod 42, rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, ako aj Petroma Transports a i., C-271/12, EU:C:2013:297, bod 22. Žalobca uviedol, že napriek vyjadreniu žalovaného trvá na tom, že žalovaný a správca dane svojím postupom a rozhodnutím, v ktorom sa premietlo nesprávne právne posúdenie, mali za cieľ daňový subjekt zbaviť práva na odpočet, čím by sa naplnilo porušenie zásady neutrality DPH. Právo na odpočet je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH, ktoré

nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenie uskutočnené na vstupe.

9. K námietke prenosu dôkazného bremena v daňovom procese žalobca uviedol, že povinnosť preukázať svoje tvrdenia si platiteľ, t.j. žalobca splnil, predložil všetky potrebné doklady, ako aj vysvetlenia k predmetnej kontrole, navrhoval v konaní výsluchy svedkov. Z objektívneho hľadiska je nutné konštatovať, že žalobca si splnil povinnosti v rámci daňovej kontroly na 100% a v miere akej mu je možné pričítať dôkazné bremeno ho uniesol v plnom rozsahu. Súčasťou konania je vyjadrenie bývalého konateľa spoločnosti BINARON, vyžiadané na návrh žalobcu. p. B., ktorý plnenia zo strany spoločnosti BINARON pre žalobcu potvrdil. Rovnako sú súčasťou konania aj výpovede svedkov, navrhnutých žalobcom, avšak tieto správca dane odmietol akceptovať s vyjadrením, že: „Jednalo sa len o slovné vyjadrenia svedkov bez predloženia relevantných dokladov a dôkazov, ktoré by obchodnú spoluprácu so spoločnosťou BINARON preukazovali.“ Nemá vedomosť, aké dokumenty očakával správca dane a žalovaný od zamestnancov žalobcu. Správca dane musel z povahy veci vedieť, že zamestnanci žalobcu nemajú dôvod ani neexistuje spôsob akým by disponovali fyzickými dôkazmi o plneniach spoločnosti BINARON. Ak teda akceptujú len fyzické dôkazy v papierovej podobe, tak ako to z ich vyjadrenia vyplýva, vykonali svedecké výpovede čisto z formalistického dôvodu. Tiež uviedol, že správca dane na základe všetkých skutočností a dôkazov zistených v daňovej kontrole a vyrubovacieho konania zistil, že kontrolovaný daňový subjekt KERAS-SK, s.r.o. síce formálne splnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane, ale neexistujú dôkazy, že k dodaniu došlo tak ako je uvedené na dodávateľských faktúrach od spoločnosti Binaron s.r.o. „Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať všetky znaky vyžadovanej skutočnosti – objekt, subjekt i právnu skutočnosť, pretože ako dôkaz sú použiteľné len vtedy, ak údaje v nich pravdivo odrážajú skutočnosť. Skutočnosť, že daňový subjekt KERAS – SK, s.r.o. preukazuje nárok na odpočítanie dane faktúrami od dodávateľa Binaron, ešte neznamená, že v skutočnosti dodanie služieb aj uskutočnil. Žalobca uviedol, že z vyjadrenia žalovaného je zjavné, že z predmetných troch ním menovaných podmienok považuje zo strany žalobcu, nepreukázanú len skutočnosť, že predmetné plnenia boli poskytnuté spoločnosťou BINARON. Preto ak správca dane ako aj žalovaný opakovane trvajú a kladú dôraz na skutočnosť, že nepriznali daňovému subjektu jeho právo, pretože nepovažujú za preukázané, že predmetné plnenia dodal kontrolovanému daňovému subjektu dodávateľ, spoločnosť BINARON s.r.o., konajú vo svojej rozhodovacej činnosti zjavne v rozpore s judikatúrou súdneho dvora v obdobnej veci. Tvrdenie žalovaného ako aj správca dane, že dodávateľská spoločnosť BINARON s.r.o. nepotvrdila dodanie deklarovanych služieb uvedených na faktúrach, považuje za zavádzajúce nakoľko bývalý konateľ spoločnosti BINARON pán B. jednoznačne potvrdil predmetné plnenia. Je absolútne v rozpore s právnymi predpismi aj judikatúrou, aby dával správca dane zodpovednosť kontrolovanému subjektu za neplnenie povinností iných subjektov. Kontrolovaný daňový subjekt, vykonal všetky kroky ako riadny hospodár a zodpovedný podnikateľ voči svojim dodávateľom a odberateľom, aby sa presvedčil o ich právnej dokonalosti. V danom čase a danom mieste, nemal kontrolovaný daňový subjekt dôvod pochybovať a všetky informácie, ktoré získal dokazovali relevanciu obchodných partnerov. V tejto súvislosti poukázal žalobca na nasledovné rozhodnutia: sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, C-154/20, sp. zn. III. ÚS 401/09-17, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-277/14 (C.:C.:D.:XXXX:XXX) PPUH Stehcemp, rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (C.:C.:D.:XXXX:XXX), rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (Kittel a Recolta Recycling – C- 439/04 a C-440/04 (C.:C.:D.:XXXX:XXX).

10. K námietke porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy žalobca uviedol, že Protokol doručený kontrolovanému daňovému subjektu dňa 27.9.2021 neobsahuje číslo konania, číslo 101798256/2021, ktoré je uvedené na protokole nie je číslo konania, nakoľko ide o unikátne číslo, zrejme vygenerované len pre daný dokument, a ktoré sa nenachádza na žiadnom inom dokumente z predmetnej daňovej kontroly. Prvostupňové rozhodnutie doručené kontrolovanému daňovému subjektu dňa 09.03.2022 neobsahuje číslo konania, číslo 100356997/2022, ktoré je uvedené na prvostupňovom rozhodnutí nie je číslo konania, ale rovnako ako v prípade Protokolu zo dňa 27.9.2021 ide o unikátne číslo, zrejme vygenerované len pre daný dokument a ktoré sa nenachádza na žiadnom inom dokumente z predmetnej daňovej kontroly. Protokol ani prvostupňové rozhodnutie neobsahujú číslo konania, avšak zásadnejšie je, že číslo konania ani neexistuje, teda nemôže byť konanie takto vedené a ani skončené. Ak číslo uvedené v záhlaví jednotlivých dokumentov spisu nie je označením spisu, toto jednoznačne potvrdzuje tvrdenie, že správca dane netvorí z daňovej kontroly žurnalizovaný spis a jednotlivé dokumenty vydávané správcou dane nie sú žiadnym spôsobom označené a evidované pod jednotným číslom konania. Správca dane teda koná v rozpore s § ust. § 47, písm. b) a § 63, ods. 3, písm. b) Daňového poriadku. Správca dane, ani žalovaný nemohli na základe neexistujúceho spisu

dospieť k žiadnemu záveru. Ak dospeli tak tento záver je absolútne nepreskúmateľný. Podľa stanoviska ministerstva financií zo dňa 6.10.2021, správca dane je povinný viesť spis a mať ho vždy žurnalizovaný. Ak spis v čase podania tejto správnej žaloby existuje, nemôže byť datovaný a žurnalizovaný od začiatku prebiehajúcej daňovej kontroly a Rozhodnutie je na základe týchto skutočností absolútne nepreskúmateľné a naplňuje podstatu ust. § 191, ods. 1, písm. d) SSP. Tiež žalobca uviedol, že nakoľko správny súd v zmysle ustanovenia § 27 SSP disponuje právomocou preskúmania skoršieho rozhodnutia vydaného pred napadnutým rozhodnutím, chce poukázať na porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy nielen žalovaným ale aj správcom dane, výsledkom ktorého je nezákonne vydaný Protokol č. 101798256/2021 zo dňa 27.09.2021.

Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe žalobcu uviedol, že túto žiada zamietnuť ako nedôvodnú. V úvode písomného vyjadrenia zopakoval priebeh administratívneho konania a žalobné body žalobcu. Následne uviedol, že má za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj napadnuté rozhodnutie správcu dane je zákonné, netrpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov a je dostatočne odôvodnené. Podľa názoru žalovaného, správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutie, pričom postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Na základe uvedeného žalovaný považuje žalobné námietky žalobcu uvedené v tejto žalobe za nedôvodné. Žalovaný ďalej k uvedeným námietkam žalobcu uvádza, že sú z časti identické s odvolacími námietkami, s ktorými sa žalovaný dostatočne vysporiadal vo svojom rozhodnutí napadnutom touto žalobou. Žalovaný preto nepovažuje opakujúce sa žalobné námietky za dôvodné a v plnom rozsahu trvá na odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Vo vyjadrení poukázal na § 49 ods. 1 zákona o DPH, pričom uviedol, že podmienky sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Platiteľ, ktorý si nárok na odpočítanie dane uplatňuje, preukazuje existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovuje zákon o DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované. Existencia faktúry nie je dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Daňový subjekt je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Nie je potrebné preukazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Pokiaľ si daňový subjekt ako platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr dodávateľom uvedeným na faktúre, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené a dodané služby boli ním použité na jeho podnikanie ako platiteľa. V danom prípade nepostačuje pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr iba ich predloženie, hoci tieto obsahujú všetky formálno-právne náležitosti. Musí sa overiť, či údaje uvedené v nich naozaj dokladujú predmetné skutočnosti. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať všetky znaky vyžadovanej skutočnosti - objekt, subjekt i právnu skutočnosť, pretože ako dôkaz sú použiteľné len vtedy, ak údaje v nich pravdivo odrážajú skutočnosť. V zmysle uvedeného nie je na preukázanie hodnovernosti dodania služieb postačujúce doloženie faktúr a ostatných písomností, ale aj preukázanie (čo do obsahu a priebehu), že služby boli skutočne dodané v deklarovanom rozsahu, a to platiteľom dane z pridanej hodnoty (zdaniteľnou osobou). Skutočnosť, že daňový subjekt KERAS-SK, s.r.o. ako žalobca preukazoval nárok na odpočítanie dane faktúrami od dodávateľa Binaron s.r.o. ešte neznamená, že tento platiteľ v skutočnosti dodanie služieb aj uskutočnil a vznikla mu v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov aj daňová povinnosť. Správca dane a následne odvolací orgán ako žalovaný poukázal na to, že daňové konanie sa neriadi zásadou vyhľadávacou, ale zásadou prejednávacou a dôkazné bremeno spočíva na daňovníkovi a je v jeho záujme, aby predložil v daňovom konaní všetky skutočnosti na podporu oprávnenosti svojich nárokov. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane neuznal daňovému subjektu KERAS-SK s.r.o. v zdaňovacom období jún 2020 odpočítanie dane v celkovej sume 38 562,60 eura z predmetných faktúr č. 20VF00041-20VF00045 vystavených deklarovaným dodávateľom Binaron s.r.o. (a faktúr č. 20VF00039, 20VF00040, 20VF00046, 20VF00047, 20VF00048, 20VF00049, 20VF00050, 20VF00051, 20VF00052 s poznámkou „prenesenie daňovej povinnosti“ bez vplyvu na štátny rozpočet, uvedené vyššie v tomto rozhodnutí v časti ostatné zistenia) z dôvodu, že nebolo preukázané, že fakturované služby boli skutočne dodané dodávateľom Binaron s.r.o. (resp. inou zdaniteľnou osobou), a že mu z titulu ich dodania vznikla daňová povinnosť. V tejto súvislosti poukázal na Rozsudok NS SR spis. zn. 4Sžfk/32/2017. Žalovaný tiež uviedol, žalobca v podanej žalobe ďalej uviedol, že povinnosť preukázať svoje tvrdenia si splnil (aj v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR,

sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, na ktorý žalobca poukázal), predložil všetky potrebné doklady, ako aj vysvetlenia k predmetnej kontrole, navrhoval v konaní výsluchy svedkov. Súčasťou konania bolo aj vyjadrenie bývalého konateľa spoločnosti Binaron s.r.o. (Jiřího Běleckého), ktoré vyžiadala žalobca, ktorým E. B. mal potvrdiť plnenia zo strany spoločnosti Binaron s.r.o., k čomu žalovaný uvádza, že výsluchy svedkov navrhoval žalobca v inom konaní, pričom správca dane nazrel do časti daňového spisu daňového subjektu KERAS-SK, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2020 a predmetné informácie získal (o čom bol spísaný Úradný záznam č. 102411053/2021 zo dňa 29.11.2021, ktorého prílohu tvorí podanie zaevidované pod č. 511735/2021 zo dňa 03.11.2021). E. B. vo vyjadrení, ktoré uvádza žalobca, odpovedal na otázky správcu dane v zmysle zaslanej výzvy, týkajúcej sa zdaňovacích období apríl 2020, jún 2020 a august 2020. E. B., ako konateľ dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o. v rozhodnom období, vo vyjadrení uviedol, že „preukázať skutočné dodanie prác pre spoločnosť KERAS-SK s.r.o. môžem len tým, že vám to potvrdí konateľ spoločnosti p. F. nakoľko všetky vykonané práce boli ním odsúhlasené“. Z uvedeného vyplýva, že E. B. predmetným vyjadrením nijakým spôsobom nepotvrdil reálne dodanie služieb spoločnosťou Binaron s.r.o. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/1/201, pričom uviedol, že kasačný súd dospel k záveru, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená.“ V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, preto napadnutý rozsudok najvyšší súd zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, čo nie je totožné a aplikovateľné s posúdením prípadu daňovej kontroly v rozhodnom období u žalobcu. Žalobcovi bola umožnená účasť na dokazovaní, čo potvrdzuje aj zaslaná výzva na predloženie dôkazov a následne zaslaná výzva podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorej správca dane vyzval kontrolovaný daňový subjekt na odstránenie pochybností a aby preukázal správnosť a pravdivosť dokladov predložených k výkonu predmetnej daňovej kontroly, v zmysle ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalovaný k predmetnému bodu žaloby poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/92/2020 zo dňa 01.07.2022 (bod 23) kde Najvyšší správny súd SR uvádza, že ľahká zneužívateľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia (čo do obsahu a čo do rozsahu). Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, bod 40; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019, body 49 a 50). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane.

12. Dodávateľská spoločnosť Binaron s.r.o. nepotvrdila dodanie deklarovaných služieb uvedených na faktúrach. Konateľom spoločnosti Binaron s.r.o. v rozhodnom období bol E. B., ktorý predložil príslušnému správcovi dane len protokol o odovzdaní daňových a účtovných dokladov (vyjadrenie E. B. k zdaňovacím obdobiam apríl 2020, jún 2020 a august 2020 získal správca dane zo spisu daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2020). Súčasným konateľom dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o. je v zmysle elektronického výpisu z obchodného registra osoba G. A. H., ktorá je podľa zistení správcu dane zosnulá. Spoločníkom spoločnosti je zosnulá osoba (G. A. H.) a spoločnosť DORNUT s.r.o. (CZ). V zmysle zmien zapísaných do obchodného registra žalobcu je aktuálne od 05.10.2022 jediným konateľom a spoločníkom žalobcu - spoločnosti KERAS-SK, s.r.o., Jiří Bělecký, občan ČR (s dátumom vzniku funkcie dňa 20.09.2022), ktorý bol v rozhodnom období konateľom dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o..

13. Správca dane v rámci výkonu predmetnej daňovej kontroly získal informácie z časti daňového spisu daňového subjektu KERAS-SK s.r.o., týkajúceho sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2020 (o čom správca dane spísal Úradný záznam č. 101744557/2021 zo dňa 07.09.2021), kde príslušný správca dane zaslal predvolanie konateľovi spoločnosti DORNUT s.r.o. (CZ) – I. B., občanovi Slovenskej republiky, zásielka sa správcovi dane vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Ďalej správca dane preveroval adresy trvalého a prechodného pobytu osoby I. B. v zmysle čoho následne požiadal colný úrad o predvedenie osoby I. B. – colný úrad oznámil správcovi dane, že osobu I. B. nepredvedú, nakoľko na uvedenej adrese sa nezdržiava. Správca dane vyzýval žalobcu Výzvou na predloženie dôkazov č. 100959319/2021 zo dňa 02.06.2021, aby predložil dôkazy, aby preukázal oprávnenosť odpočítania dane v zmysle zákona o DPH z faktúr prijatých od dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o. a Výzvou č. 101491307/2021 zo dňa 13.08.2021, aby odstránil pochybnosti správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2020 vyzval, aby žalobca predložil dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa Binaron s.r.o. (v zmysle faktúr č. 20VF00041, 20VF00042, 20VF00043, 20VF00044, 20VF00045). Správcovi dane neboli v stanovených lehotách predložené žiadne konkrétne (podľa možnosti listinné) správcu dane preveriteľné dôkazy o tom, že formálna deklarácia faktúr má aj povahu faktu, teda že plnenia, ktoré sú uvedené na faktúrach, boli skutočne jednoznačne a preukázateľne dodané poskytovateľom uvedeným na faktúrach, v zmysle výzvy na predloženie dôkazov bolo splnomocneným zástupcom žalobcu doručené vyjadrenie, ktoré sa týkalo faktúr za iné ako preverované zdaňovacie obdobia, na výzvu na odstránenie pochybností reagoval žalobca podaním pre FS, ktorého prílohu tvorili faktúry prijaté od spoločnosti Binaron s.r.o. za zdaňovacie obdobie jún 2020 a Rámcová zmluva uzavretá medzi spoločnosťami Binaron s.r.o. a KERAS-SK, s.r.o. (žalobcom) zo dňa 07.01.2020, čím žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

14. Správny súd v Banskej Bystrici, ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane, ako aj postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP), pričom na pojednávaní dňa 12.09.2024 dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

15. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

16. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

17. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

18. Sporným v prejednávanej veci je, že žalovaný ako aj správca dane neuznal žalobcovi-daňovému subjektu KERAS-SK s.r.o. v zdaňovacom období jún 2020 odpočítanie dane v celkovej sume 38 562,60 eura za dodanie plnení zo sporných faktúr z dôvodu, že nebolo preukázané, že fakturované služby boli skutočne dodané dodávateľom Binaron s.r.o. (resp. inou zdaniteľnou osobu), a že mu z titulu ich dodania vznikla daňová povinnosť.

19. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006

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

20. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak : (1) zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, (2) došlo k daňovému podvodu, (3) došlo k prípadu zneužitia práva.

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

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

23. Kumulatívne splnenie hmotnoprávných 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.

24. 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. 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 a zároveň, že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

25. Námiетка žalobcu, že žalovaný a správca dane svojím postupom a rozhodnutiami, ktoré vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, mali za cieľ žalobcu zbaviť práva na odpočet DPH, čím by došlo k porušeniu zásady neutrality DPH, je nedôvodná. Predmetnú žalobnú námietku žalobca formuloval natoľko všeobecne, že správny súd nemohol vykonať v tomto ohľade súdny prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP musí žalobca v správnej žalobe okrem všeobecných náležitostí podania uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné. Je preto povinnosťou žalobcu vymedziť dôvody žaloby dostatočne konkrétne tak, aby správny súd mohol vykonať súdny prieskum napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy. Dostatočne konkrétne a jednoznačné vymedzenie žalobných bodov má zásadný význam pre určenie toho, čo správny súd môže podrobiť súdnemu prieskumu zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy a čím sa správny súd zaoberať nemôže a ani nebude, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby. Z formulácie žalobných bodov preto musí byť pre správny súd jasné a zrozumiteľné, aké argumenty žalobca uvádza na podporu svojich tvrdení o nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy uvedené v správnej žalobe namiesto žalobcu vyhľadávať a dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy sám konkretizovať na daný prípad a rovnako nemôže vychádzať pri súdnom prieskume rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy ani z domniek o obsahu žalobných námietok žalobcu. Ak by tak správny súd urobil, nebol by už nestranným súdom, ale fakticky by prevzal, resp. suploval úlohu advokáta žalobcu, čo by bolo v hrubom rozpore nielen so základnými princípmi správneho súdneho konania, predovšetkým zásady podľa § 5 ods. 2 SSP, podľa ktorej „konanie pred správnym súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania,“ ale predovšetkým zásady podľa § 5 ods. 9 SSP, podľa ktorej „v konaní pred správnym súdom majú účastníci konania rovné postavenie. Účastníci konania sú povinní preukázať svoje tvrdenia a vykonať úkony v lehote určenej správnym súdom,“ najmä však čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého „Každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.“ V prípade, ak by správny súd za žalobcu sám dopĺňal všeobecne uplatnené žalobné dôvody, resp. ich sám konkretizoval a proaktívne vyhľadával z obsahu administratívneho spisu dôvody nezákonnosti rozhodovania a postupov orgánov verejnej správy, porušil by čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a negoval by princíp materiálneho právneho štátu, ktorý je povinná presadzovať a chrániť predovšetkým súdna moc. Taktiež možno konštatovať, že podľa § 178 ods. 1 SSP je potrebné považovať za osobitnú náležitosť správnej žaloby aj konkrétne tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím orgánu verejnej správy, pričom musí ísť o subjektívne práva vyplývajúce z právneho predpisu. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, resp. že žalobca sa so záverom orgánu verejnej správy nestotožňuje. Žalobca je povinný poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Za žalobné body nemožno považovať ani prostý výpočet ustanovení zákona, ktoré mal orgán verejnej správy porušiť, a rovnako ani poukaz, resp. citáciu rozhodnutí súdov bez toho, aby závery vyplývajúce z citovaných rozhodnutí súdov boli konkretizované na daný prípad s jasnou a zrozumiteľnou argumentáciou vychádzajúcou z celkového kontextu citovaných rozhodnutí súdov (nemožno teda považovať za prípustné vytrhávať z kontextu rozhodnutí súdov len vybrané vety, ktoré sa samé o sebe môžu žalobcovi argumentačne hodiť, ak je celkový kontext poukazovaného rozhodnutia iný). Je pravda, že vymedzenie pojmu „žalobný bod,“ resp. „žalobná námiетка“ nemožno chápať príliš zužujúco, avšak pre správny súd musí byť aspoň v hrubých rysoch možné dovodiť, prečo žalobca považuje rozhodnutie orgánu verejnej správy za nezákonné. Dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia musia byť vymedzené aspoň tak, aby správny súd pri aplikácii všeobecného pravidla, že súd pozná právo (*curia novit iura*), mohol dostatočne určiť, akým smerom bude zameraný jeho súdny prieskum. Vzhľadom na uvedené je povinnosťou žalobcu v správnej žalobe jasným a zrozumiteľným spôsobom sformulovať, z akých dôvodov a v akej skutkovej alebo právnej otázke sa orgán verejnej správy mylí s uvedením konkrétneho následku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, čo v danom prípade žalobca neurobil. Žalobca len všeobecne a nekonkrétne skonštatoval, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane trpia vadou nesprávneho právneho posúdenia, pričom orgány verejnej správy mali za cieľ zbaviť žalobcu práva na odpočet DPH, čím by došlo k porušeniu zásady neutrality DPH. Takto formulovaná žalobná námiетка neumožňuje správnemu súdu vykonať súdny prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalobcu a správcu dane. Nepostačuje

len skonštatovať, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane trpia vadou nesprávneho právneho posúdenia, ale žalobca bol povinný uviesť, v čom konkrétne táto vada spočíva a ktoré konkrétne právne závery správcu dane a žalovaného sú v rozpore so zákonom. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že žalobca uviedol viaceré rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie týkajúce sa zásady neutrality DPH, s ktorými sa správny súd môže len stotožniť, avšak bez toho, aby závery z nich vyplývajúce konkretizoval na okolnosti daného prípadu. Navyše, pokiaľ žalobca namietal, že orgány verejnej správy „mali za cieľ“ zbaviť žalobcu práva na odpočet DPH, takéto konštatovanie je len ničím nepodložený dohad, resp. názor žalobcu, ktorý nie je spôsobilý spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

26. Čo sa týka ďalšej námietky spočívajúcej v unesení dôkazného bremena žalobcu je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je skutočne primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane, ako tvrdí žalobca. Žalobca namietal, že svoju povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať si splnil predložením všetkých potrebných dokladov ako aj vysvetlení k predmetnej kontrole, tiež navrhovaním výsluchu svedkov. Správny súd uvádza, že úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Ak správca dane identifikuje konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, predložených dokladoch alebo údajoch v nich uvedených, je povinný tieto pochybnosti a ich dôvody daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na vyjadrenie k nim a na opravu alebo doplnenie dokladov, či objasnenie alebo korekciu údajov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Ak tak správca dane urobí, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu. Ten je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, bod 21).

27. V súvislosti s vyššie uvedenou námietkou žalobca v podanej žalobe uviedol, že povinnosť preukázať svoje tvrdenia si splnil (aj v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, na ktorý žalobca poukázal), predložil všetky potrebné doklady, ako aj vysvetlenia k predmetnej kontrole, navrhoval v konaní výsluchy svedkov. Z administratívneho spisu vyplýva, že jeho súčasťou je aj vyjadrenie bývalého konateľa spoločnosti Binaron s.r.o. (Jiřího Běleckého), ktorým E. B. mal potvrdiť plnenia zo strany spoločnosti Binaron s.r.o., k čomu žalovaný uviedol, že výsluchy svedkov navrhoval žalobca v inom konaní, pričom správca dane nazrel do časti daňového spisu daňového subjektu KERAS-SK, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2020 a predmetné informácie získal (o čom bol spísaný Úradný záznam č. 102411053/2021 zo dňa 29.11.2021, ktorého prílohu tvorí podanie zaevidované pod č. 511735/2021 zo dňa 03.11.2021). E. B. vo vyjadrení, ktoré uvádza žalobca, odpovedal na otázky správcu dane v zmysle zaslanej výzvy, týkajúcej sa zdaňovacích období apríl 2020, jún 2020 a august 2020. E. B., ako konateľ dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o. v rozhodnom období, vo vyjadrení uviedol, že „preukázať skutočné dodanie prác pre spoločnosť KERAS-SK s.r.o. môžem len tým, že vám to potvrdí konateľ spoločnosti p. F. nakoľko všetky vykonané práce boli ním odsúhlasené“. E. B. bol konateľom spoločnosti Binaron s.r.o., ktorý predložil príslušnému správcovi dane protokol o odovzdaní daňových a účtovných dokladov (vyjadrenie Jiřího Běleckého k zdaňovacím obdobiam apríl 2020, jún 2020 a august 2020 získal správca dane zo spisu daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2020). Z výpisu z Obchodného registra SR vyplýva, že od 05.10.2022 je jediným konateľom a spoločníkom žalobcu - spoločnosti KERAS-SK, s.r.o., Jiří Bělecký, občan ČR (s dátumom vzniku funkcie dňa 20.09.2022), ktorý bol tiež v rozhodnom období konateľom dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o.. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že správca dane vyzýval žalobcu Výzvou na predloženie dôkazov č. 100959319/2021 zo dňa 02.06.2021, aby predložil dôkazy, aby preukázal oprávnenosť odpočítania dane v zmysle zákona o DPH z faktúr prijatých od dodávateľskej spoločnosti Binaron s.r.o. a Výzvou č. 101491307/2021 zo dňa 13.08.2021, aby odstránil pochybnosti správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2020 vyzval, aby žalobca predložil dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa Binaron s.r.o. V zmysle výzvy na predloženie dôkazov bolo splnomocneným zástupcom žalobcu doručené vyjadrenie, ktoré sa týkalo faktúr za iné ako preverované zdaňovacie obdobia, na výzvu na odstránenie pochybností reagoval žalobca podaním pre FS, ktorého prílohu tvorili faktúry prijaté od spoločnosti Binaron s.r.o. za zdaňovacie obdobie jún 2020 a Rámcová zmluva uzavretá medzi spoločnosťami Binaron s.r.o. a KERAS-SK, s.r.o..

28. Správny súd poukazuje na to, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal, že mu boli služby dodané plnenia od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti Binaron

s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska). V danej veci tak bola spochybnená osoba dodávateľa Binaron s.r.o., t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa. V prípade tejto hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane došlo, ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie v súvislosti s otázkou statusu dodávateľa k určitému posunu právneho náhľadu na túto otázku, keď zo záverov tohto rozhodnutia vyplýva, že a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je a b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Aj s poukazom na vyššie uvedené preto správny súd vychádzal z toho, že v danej veci bol spochybnený žalobcom deklarovaný dodávateľ Binaron, t.j. bola spochybnená hmotnoprávna podmienka na odpočítanie dane z pridanej hodnoty - status osoby dodávateľa. Dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane - žalobca. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadom statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani žalobca ich netvrdil - trval na tom, že tovar mu mal byť dodaný spoločnosťou Binaron, s.r.o. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (žalobca), bol žalobca následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

29. V predmetnej veci vzniesli daňové orgány dôvodné pochybnosti o splnení už uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporného obchodu žalobcu. Zo zistení správcu dane viažucich sa k dodávateľovi – Binaron s.r.o. vyplynulo, že uvedená spoločnosť vo svojich podaných daňových priznaniach a to aj v zdaňovacom období jún 2020 neuplatňovala odpočítanie zo žiadnych prijatých faktúr. Spoločnosť nemala v čase vystavenia sporných faktúr žiadne materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie zdaniteľných obchodov. Vyššie zmienené skutočnosti (chýbajúce konkrétne informácie o zdaniteľných obchodoch na strane deklarovaného dodávateľa) predstavujú pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov spoločnosťou Binaron s.r.o., ktoré spochybňujú hodnovernosť listinných dôkazov predkladaných žalobcom a prenášajú dôkazné bremeno (v záujme obnovenia hodnovernosti listinných dôkazov) opätovne na žalobcu. Zistené pochybnosti boli komunikované žalobcovi. Tento však tiež nemal dostatočné informácie o realizácii sporných obchodov - nemal k dispozícii žiadne relevantné informácie o dodávke plnenia od Binaron s.r.o.

30. Čo sa týka žalobných námietok ohľadom porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, tieto nemal správny súd preukázané. Hoci v ust. § 47 písm. b) Daňového poriadku je uvedené ako náležitosť protokolu o výsledku daňovej kontroly „číslo konania“, nemal správny súd preukázanú dôvodnosť podanej námietky žalobcu. Protokol o výsledku daňovej kontroly zo dňa 23.09.2021 je uvedený pod číslom 101798256/2021. Podľa správneho súdu je protokol o výsledku daňovej kontroly dostatočne a jasne identifikovaný, má požadované náležitosti v zmysle zákona, hoci nie je doslovne označený pod číslom konania ako takým, keďže správca dane nevedie daňovú kontrolu pod jednotným číslom, ale identifikátorom vygenerovaným pre konkrétny daňový subjekt a jemu prebiehajúcu daňovú kontrolu. Rovnako nedôvodnú námietku vzniesol žalobca i k číslu konania prvostupňového rozhodnutia správcu dane, pričom z administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že prvostupňové rozhodnutie obsahuje aj číslo, pod ktorým je identifikované a aj dátum vyhotovenia prvostupňového rozhodnutia. Je zrejme, z akej daňovej kontroly bol Protokol vyhotovený, akého daňového subjektu sa týka, akých zdaňovacích období, taktiež aké je jeho identifikačné číslo, je datovaný a podpísaný. Žalobca ďalej namietal nevedenie žurnalizovaného spisu z daňovej kontroly správcom dane, čo správny súd nepovažoval za preukázané, keďže závery tohto rozsudku správneho súdu majú oporu v administratívnom spise, ktorý bol na základe výzvy súdu žalovaným predložený spolu s vyjadrením k správnej žalobe žalobcu. Správny súd nad rámec uvádza, že administratívny spis orgánu verejnej správy predstavuje základný dôkaz o priebehu celého správneho konania, podkladoch rozhodnutia a spôsobe ich obstarania. Má preto zásadný význam v rámci súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy a nepochybne aj v kontexte realizácie procesných práv účastníka konania. I prípadné formálne nedostatky administratívneho spisu, pokiaľ netvoria prekážku pre súdny prieskum a nie je relevantným spôsobom spochybnená úplnosť spisu, nezakladajú zásadnú vadu konania odôvodňujúcu

zrušenie vydaného rozhodnutia (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžk/27/2020 zo dňa 16.12.2021, bod 53 a 54, rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžk 8/2019 zo dňa 26. februára 2020, bod 98).

31. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane, z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane je v súlade so zákonom, a preto s poukazom na § 190 SSP správnu žalobu zamietol.

32. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania účastníkom konania nepriznal. Správny súd zároveň nezistil podmienky pre priznanie náhrady trov konania žalovanému.

33. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech (§ 442 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal (§ 444 ods. 1 SSP). Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

(2) Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podanie pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť: a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva, d) návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v prípade konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ (správne žaloby v sociálnych veciach) nemusí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 2 písm. b/ SSP).