

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: TN-11S/79/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200256
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michaela Kútiková
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:3022200256.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Michaely Kútikovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petra Kvietka a JUDr. Lukáša Kolibába, v právnej veci žalobcu: A. B. – Gaz-term, s miestom podnikania Žilinská 775, Považská Bystrica, IČO: 32 901 143, právne zastúpený: TAX LAW, s.r.o., so sídlom Břeclavská 3, Malacky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101643398/2022 zo dňa 02.06.2022, č. 101644147/2022 zo dňa 02.06.2022, č. 101644378/2020 zo dňa 02.06.2022, takto

rozhodol:

- I. Správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101643398/2022 zo dňa 02. júna 2022 z a m i e t a.
- II. Správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101644147/2022 zo dňa 02. júna 2022 z a m i e t a.
- III. Správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101644378/2022 zo dňa 02. júna 2022 z a m i e t a.
- IV. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom (ďalej len „správca dane“) začal dňa 12.01.2021 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2020 a túto rozšíril oznámením zo dňa 24.03.2021 aj o zdaňovacie obdobia júl 2020 a október 2020. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 102333198/2021 zo dňa 22.11.2021.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za obdobie júl, september, október 2020, ktorú vykonal u žalobcu správca dane vydal :

- rozhodnutie č. 100253358/2022 zo dňa 08.06.2022, ktorým Daňový úrad Trenčín podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu A. B., DIČ XXXXXXXXXXX, IČO 32901143, IČ DPH C., Papradno 715, 018 13 Papradno rozdiel dane v sume 2 994,20 EUR, slovom dvetisícdeväťstodeväťdesiatštyri eur a dvadsať eurocentov, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2020. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 25.08.2020 vo výške 57,10 eur. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 3 051,30 eur. Rozdiel dane v sume 2 994,20 eur.

- rozhodnutie č. 100252858/2022 zo dňa 08.06.2022, ktorým Daňový úrad Trenčín podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu A. B., DIČ XXXXXXXXXXX, IČO 32901143, IČ DPH C., Papradno 715, 018 13 Papradno rozdiel dane v sume 3

237,52 eur, slovom tritisícdeväťstotridsaťsedem eur a päťdesiatdva eurocentov, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2020. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 23.10.2020 vo výške 114,31 eur. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 3 351,83 eur. Rozdiel dane v sume 3 237,52 eur.

- rozhodnutie č. 100253579/2022 zo dňa 08.06.2022, ktorým Daňový úrad Trenčín podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu A. B., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 32901143, IČ DPH C., Papradno 715, 018 13 Papradno rozdiel dane v sume 3 402,50 eur, slovom tritisícštyristodva eur a päťdesiat eurocentov, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2020. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 24.11.2020 vo výške 111,25 eur. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 3 513,76 eur. Rozdiel dane v sume 3 402,50 eur.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný potvrdil:

- rozhodnutím č. 101643398/2022 zo dňa 02.06.2022 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Trenčín číslo 100253358/2022 zo dňa 08.02.2022, ktorým bol v zmysle § 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 vyrubený rozdiel dane v sume 2 994,20 eura, slovom dvetisícdeväťstodeväťdesiatštyri eur a dvadsať eurocentov na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2020 daňovému subjektu A. B., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 32901143, IČ DPH C., B. XXX, XXX XX B..

- rozhodnutím č. 101644147/2022 zo dňa 02.06.2022 § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Trenčín číslo 100252858/2022 zo dňa 08.02.2022, ktorým bol v zmysle § 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 vyrubený rozdiel dane v sume 3 237,52 eur, slovom tritisícdeväťstotridsaťsedem eur a päťdesiatdva eurocentov na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2020 daňovému subjektu A. B., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 32901143, IČ DPH C., B. XXX, XXX XX B..

- rozhodnutím č. 101644378/2022 zo dňa 02.06.2022 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Trenčín číslo 100253579/2022 zo dňa 08.02.2022, ktorým bol v zmysle § 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 vyrubený rozdiel dane v sume 3 402,50 eura, slovom tritisícštyristodva eur a päťdesiat eurocentov na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2020 daňovému subjektu A. B., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 32901143, IČ DPH C., B. XXX, XXX XX B..

4. Žalovaný v zhode so správcom dane založili svoje rozhodnutia na konštatovaní, že na základe vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období (júl, september, október 2020) v rozpore so zákonom, nakoľko nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľom – Torsello, s.r.o. za prenájom strojov a stavebnej techniky bez obslužného personálu a prenájom stavebnej plošiny na základe predložených faktúr č. 2020/07002 zo dňa 31.07.2020, č. 2020/08006 zo dňa 31.08.2020, č. 2020/08005 zo dňa 29.09.2020.

Správne žaloby a žalobné body

5. Žalobca sa včas podanými správnymi žalobami domáhal, aby správny súd rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane zrušil v zmysle § 191 ods. 1 písm. c, e), g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako aj Protokol zo dňa 22. 11. 2021 zrušil. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

6. V odôvodnení správnych žalôb poukázal na vady nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane, in concreto:

- Nesprávne právne posúdenie hmotnoprávneho nároku

V tejto súvislosti žalobca uviedol, že zásada daňovej neutrality sa odráža v režime odpočítania dane, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH. DPH sa uplatňuje na všetky transakcie výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu. Z toho vyplýva, že čo sa týka DPH, každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (viď rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-267/15 Gemeente Woerden). Z ustálenej európskej judikatúry teda vyplýva, že právo zdaniteľných

osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnu úpravou EÚ (viď najmä 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). Žalovaný a správca dane 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 (pozri v tomto zmysle 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).

- Dôkazné bremeno daňovom procese

V rámci tejto námietky žalobca poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky ÚS 401/09-17. Má za to, že povinnosť preukázať svoje tvrdenia si platiteľ splnil, predložil všetky potrebné doklady ako aj vysvetlenia k predmetnej kontrole a to napríklad úkonmi, predloženie stavebných povolení, predloženie kolaudačných rozhodnutí, predloženie fotodokumentácie, predloženie špecifikácie VIN čísel a označení predmetných strojov, opakovanou ponukou a žiadosťou na vykonanie miestneho zisťovania. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 1/2011 zo dňa 15. marca 2011 a rozhodnutie Súdneho dvora EÚ: C-154/20, C-277/14. Ďalej skonštatoval, 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. Splnil povinnosť tvrdenia a dôkaznú povinnosť a navyše vykonal dodatočné a ďalšie činnosti smerujúce k podpore svojich tvrdení.

- Porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (Neexistencia spisu a evidencie konania pod číslom konania, Podstatné porušenie ustanovení o konaní, Vydanie rozhodnutia v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora)

7. Žalobca uviedol, že správca dane a žalovaný konali v rozpore s Vyhláškou Ministerstva vnútra Slovenskej republiky č. 410/2015 Z.z. o podrobnostiach výkonu správy registratúry orgánov verejnej moci a o tvorbe spisu, § 23 ods. 2 a § 33 zákona č. 563/2009 Z.z. a Daňová kontrola nie je evidovaná pod číslom konania. Protokol doručený kontrolovanému daňovému subjektu dňa 22.11.2021 neobsahuje číslo konania, číslo 102333198/2021, 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 rozhodnutia vydané kontrolovanému daňovému subjektu dňa 08.02.2022 neobsahuje číslo konania, číslo 100253358/2022, ktoré je uvedené na prvostupňovom rozhodnutí nie je číslo konania, ale rovnako ako v prípade Protokolu zo dňa 22.11.2021 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 rozhodnutia 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 naše tvrdenie, že správca dane netvorí z daňovej kontroly žurnalizovaný spis a jednotlivé dokumenty vydávané správcom 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, toto stanovisko prikladáme k žalobe. V duchu zákona, podporujúci stanoviskom MF SR je teda evidentné, že ak správca dane nemal spis, nemožno považovať celé konanie od počiatku za zákonné. Skutočný spis nikdy nebol. Ak spis v čase podania tejto správnej žaloby existuje, nemôže byť datovaný a žurnalizovaný od začiatku prebiehajúcej daňovej kontroly.

8. Tiež uviedol, že zo strany príslušného správcu dane došlo v rámci daňovej kontroly k viacerým pochybeniam, Správca dane nemal vôbec vydať protokol za okolností, ktoré nastali v predmetnej daňovej kontrole.

9. Protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a nemôže byť podkladom pre vydanie rozhodnutia.

10. Výkon daňovej kontroly je priamo v rozpore aj s uznesením Súdneho dvora vo veci C-610/19, D.:D.:E.:XXXX:XXX. V tomto uznesení Súdny dvor priamo konštatuje, že „bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa

týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti.

11. Ďalej uviedol, že takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

12. Plnenie, t.j. prenájom stavebných sa reálne uskutočnilo a daňový subjekt zaplatil faktúry na bankový účet a má tieto faktúry riadne zaúčtované – všetky tieto skutočnosti priznáva samotný správca dane a žalovaný. Správca dane absolútne chybne viedol a vedie celé dokazovanie. Jednoznačne trváme na závere, že pokiaľ nie je preukázaná účasť na daňovom podvode, alebo vedomosť o ňom, nie je možné rozhodnúť tak, ako uvádza správca dane alebo Žalovaný.

13. Z toho vyplýva, že „ak sa preukáže, že došlo k dodaniu, nemožno považovať skutočnosti, že sa reťazec transakcií vedúcich k týmto dodaniam z ekonomického hľadiska nejaví ako racionálny alebo primerane odôvodnený, alebo skutočnosť, že si niektorý z účastníkov tohto reťazca nesplnil svoje daňové povinnosti, za také, že sú samy osebe daňovým podvodom.“ Súdny dvor zdôraznil, že je to daňový orgán, ktorý „má z právneho hľadiska v každom konkrétnom prípade na základe objektívnych okolností dostatočne preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila daňového podvodu alebo že vedela alebo mala vedieť, že predmetná transakcia je súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo iný subjekt zapojený do dodávateľského reťazca tovarov alebo služieb.“

Vyjadrenia žalovaného k správnym žalobám

14. Žalovaný vo svojich písomných vyjadreniach navrhol správne žaloby žalobcu zamietnuť.

15. K žalobným námietkam uviedol, že žalobca si nárokoval odpočítanie dane zo sporných faktúr, v predmete ktorých neboli prenajaté stroje a stavebná technika bližšie špecifikované. Predmety prenájmu neboli bližšie špecifikované ani v objednávkach, ktoré predložil žalobca k sporným faktúram, a ani v žiadnom inom písomnom dôkaze, napr. zmluve, keďže nebola žalobcom s deklarovateľným dodávateľom uzatvorená. Podľa názoru žalovaného nie je obvyklé prenajať inému podnikateľskému subjektu stroje a stavebnú techniku na niekoľko dní, bez ich bližšej špecifikácie a bez toho, aby bola medzi obchodnými partnermi uzatvorená písomná zmluva, ktorá by bližšie upravovala podmienky prenájmu, ako aj vrátenia predmetov prenájmu, resp. postup zmluvných strán v prípade akýchkoľvek škôd spôsobených na prenajatých strojoch a stavebnej technike. Podľa názoru žalovaného, výpovede samotného žalobcu a jeho syna, splnomocneného na konanie v mene žalobcu, ohľadne špecifikácie predmetov prenájmu, nie sú jednoznačné, ani úplne zhodné. Žalobca sa vyjadril len všeobecne, že od spoločnosti Torsello, s.r.o. si prenajal traktobager a vozidlá, ktoré odvážali hlinu. Jeho syn uviedol, že od spoločnosti Torsello, s.r.o. si prenajal kolesový bager, pásový bager a tatra. Dodatočne predložil žalobca VIN čísla bagrov, avšak po ich preverení správcom dane v spolupráci s Kriminálnym úradom FS bolo zistené, že takéto čísla sa v evidencii vozidiel nenachádzajú. Nakoľko stavebné stroje nemajú pridelené ŠPZ, nie je možné ich vlastníka v databázach dohľadať. K vozidlu TATRA T815 S1 žalobca žiadny identifikátor správcovi dane neposkytol.

16. Nakoľko správca dane nespochybnil samotnú realizáciu prestavby prevádzky žalobcu, ani predložené dôkazy ako stavebné povolenie, kolaudačné rozhodnutie a fotodokumentácia, na ktoré žalobca poukazuje aj v podanej správnej žalobe, nepreukazujú prenájom stavebných strojov a techniky v zmysle spornej faktúry. Okrem toho na fotografiách je zachytené aj vozidlo zn. MAN domiešavač a stavebný stroj s označením CAT 313 C, ktoré nie sú obsiahnuté v zozname vozidiel dodatočne predloženom žalobcom.

17. Z dokazovania vykonaného správcom dane je tiež zrejmé, že sporné faktúry boli uhradené na podnikateľský účet spoločnosti Torsello s.r.o., pričom spoločnosť Torsello s.r.o. nevyužila finančné prostriedky na svoju podnikateľskú činnosť, ale ich účelovo presunula na účet spoločnosti SLIVSTAV s.r.o., kde je konateľom a jediným disponentom k účtu p. B. C., napriek tomu, že spoločnosť Torsello s.r.o. a spoločnosť SLIVSTAV s.r.o. na základe údajov z kontrolných výkazov spoločnosti Torsello s.r.o.

vzájomne nespolicupracovali počas zdaňovacích období roku 2020. Peniaze mali byť následne z účtu spoločnosti SLIVSTAV s.r.o. vybraté v hotovosti z bankomatu, t. j. ďalší pohyb peňazí nie je možné zistiť.

18. V preverovanom prípade deklarovaný dodávateľ v zastúpení konateľom B. C., ktorý sa zúčastnil na ústnom pojednávaní v procesnom postavení svedka, odmietol v danej veci vypovedať s odôvodnením, že využíva svoje zákonné právo, pričom sa k preverovaným zdaniteľným plneniam vôbec nevyjadril. Svedok neuviedol dôvod odopretia svedeckej výpovede svoj zdravotný stav. Pokiaľ by sa aj svedok necítil v daný deň zdravotne v poriadku, mohol požiadať správcu dane o zmenu termínu jeho vypočutia, čo však neurobil, ale uviedol, že využíva svoje zákonné právo a odmieta vypovedať. Tiež nie je pravda, že si nespomínal na detaily obchodnej spolupráce, ako tvrdil žalobca vo vyjadrení k protokolu, ale keďže svedok odmietol vypovedať, absolútne sa k obchodnej spolupráci so žalobcom nevyjadril.

19. Žalovaný uvádza, že žalobca sa výsluchu svedka B. C. nezúčastnil, čím sa sám obral o možnosť klásť svedkovi pri ústnom pojednávaní otázky a preukázať tak ním tvrdené skutočnosti.

20. Účasť daňového subjektu, resp. jeho zástupcu na výsluchu svedka nie je síce zákonnou povinnosťou daňového subjektu, avšak je to jeho významné zákonné právo, ktoré žalobca v tomto konkrétnom prípade nevyužil. Svedok síce odmietol v prejednávanej veci vypovedať, avšak ťažko možno povedať, či by tak urobil aj keby bol pri pojednávaní prítomný samotný daňový subjekt.

21. Žalovaný predložil v konaní dodatočne čestné prehlásenie B. C., v ktorom tvrdil, že v preverovaných faktúrach uviedol presné, pravdivé a úplné údaje, že stroje boli dovezené podľa požiadavky objednávateľa na jeho rozostavanú prevádzku na ul. F. XXX, B. G., čestné prehlásenie predstavuje o jednostranný úkon, ktorý v procese dokazovania nemôže nahrádzať dôkaz a bez ďalších kontrolných zistení a vyhodnotení dôkazov nemôže zvrátiť skutkový stav. Dodávateľ žiadnym spôsobom predložením relevantných dôkazov a poskytnutím relevantných vyjadrení nepotvrdil uskutočnenie deklarovaného zdaniteľného plnenia v zmysle preverovaných dokladov. Žalovaný k tvrdeniu B. C. v čestnom prehlásení, že v preverovaných faktúrach uviedol presné, pravdivé a úplné údaje, poukazuje na skutočnosť, že v zmysle údajov zverejnených v Obchodnom registri SR, je B. C. stále jediným spolicovníkom a konateľom spoločnosti Torsello, s.r.o., napriek tomu, že počas ústneho pojednávania dňa 25.10.2021 predložil Zmluvu o predaji podniku uzatvorenú dňa 10.05.2021.

22. Nakoľko sa správcovi dane nepodarilo získať vyjadrenie B. C. v rámci predmetnej daňovej kontroly, využil zistenia z iného konania (kontrola DPH, december 2020), z ktorých je zrejmé, že B. C. sa nevedel absolútne vyjadríť k činnosti spoločnosti Torsello s.r.o., nespomínal si akú ekonomickú činnosť spoločnosť vykonávala, či mala na adrese sídla len virtuálne sídlo, kto zabezpečoval preberanie zásielok na uvedenej adrese, keďže zásielky zasielané správcovi dane sa vracali späť s poznámkou adresát neznámy, kde vykonávala svoju ekonomickú činnosť, takisto si nepamätal kto boli obchodní partneri spoločnosti v danom období, či mala spoločnosť zamestnancov, kto viedol účtovníctvo spoločnosti, aký mala majetok, nevedel sa vyjadríť k obchodnej spolupráci so spoločnosťou Torsello, s.r.o., čo bolo predmetom vzájomných faktúr, na základe ktorých si uplatnila spoločnosť Torsello s.r.o. odpočítanie dane, kto vystupoval pri obchodných rokovaniach, ani z akého dôvodu bol disponentom účtu dodávateľskej spoločnosti Torsello s.r.o., ktorého majiteľom bol A. A..

23. Z údajov uvedených v informačnom systéme Finančnej správy správcu dane zistil, že spoločnosť Torsello s.r.o. nepodala žiadne daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby a ani žiadnu účtovnú závierku (čo je zrejmé aj z verejne dostupných zdrojov na internete H., H.), z čoho vyplýva, že vlastníctvo prenajatých strojov a stavebnej techniky nie je uvedenou spoločnosťou deklarované, pričom vlastníka stavebných vozidiel a mechanizmov, ktoré mali byť predmetom prenájmu sa nepodarilo správcovi dane zistiť ani na základe daňovým subjektom poskytnutých VIN čísiel bagrov, ktoré správcu dane preveril v spolupráci s Kriminálnym úradom FS, pričom zistil, že takéto čísla sa v evidencii vozidiel nenachádzajú.

24. Dodávateľ žalobcu sa dlhodobo vyhýbal povinnostiam voči správcovi dane, nereagoval na zaslané výzvy, nepredkladal doklady k daňovým kontrolám a konaniam, dôvodne sa javil správcovi dane ako rizikový subjekt, v dôsledku čoho zrušil správcu dane spoločnosti Torsello s.r.o. registráciu pre DPH ku dňu 30.09.2021 v zmysle § 81 ods. 4 písm. b) bod 2 zákona o DPH.

25. Správcu dane preveril v danom prípade aj jediného dodávateľa spoločnosti Torsello s.r.o. , ktorého uviedol v kontrolnom výkaze DPH, spoločnosť Torsello, s.r.o., pričom zistil, že ani spoločnosť Torsello, s.r.o. si neplní povinnosti voči správcovi dane, adresu sídla využívala neoprávnene, po zmene konateľa nepodávala daňové priznania k dani z príjmov PO, ani prehľady, hlásenia, kontrolné výkazy, do decembra 2021 podávala len daňové priznania k DPH. Konateľ A. A. sa v rámci iného konania vyjadril, že spoločnosť Torsello s.r.o. nepozná, spoločnosť Torsello, s.r.o. so spoločnosťou Torsello s.r.o. nikdy neobchodovala.

26. Na základe vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že by dodávateľ žalobcu predmetné stroje vlastnil, ani že by nimi disponoval, že by reálne vykonával ekonomickú činnosť, pričom jediný deklarovaný dodávateľ žalobcovho dodávateľa, spoluprácu s dodávateľom žalobcu poprel.

27. Je nesporné, že daňový subjekt disponuje právom uplatniť si nárok na odpočet DPH, avšak len za zákonom ustanovených a splnených podmienok. Keďže je iniciátorom odpočítania DPH, je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene v súlade so zákonom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok NS SR zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím ÚS SR zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III.ÚS/78/2011-17, rozsudok NS SR 8Sžfk/10/2020 z 08.07.2020).

28. Aj z ďalších rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vyplýva že, dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt (2Sžf/4/2009, 5Sžf/11/2014). Na preukázanie reálneho uskutočnenia zdanieľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry (8Sžf/51/2010). Je na správcovi dane, aby s poukazom na konkrétny predmet daňového konania vymedzil potrebný rozsah dokazovania (4Sžf/84/2012, 4Sžf/74/2015). Ak počas prebiehajúceho dokazovania s ohľadom na zistené objektívne skutočnosti sa niektoré tvrdenia žalobcu správcovi dane javia ako pochybné, spochybnené, resp. nedostatočne preukázané, a túto pochybnosť správca dane daňovému subjektu zrozumiteľne oznámi a riadne vecne zdôvodní, t. j. procesne korektne spochybní tvrdenia daňového subjektu (1Sžf/81/2015), je tu procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie (5Sžf/97/2010, 3Sžf/26/2016).

29. Žalovaný poukazuje tiež na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, podľa ktorého „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočnenia obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.“

30. V tomto konkrétnom prípade má žalovaný za to, že žalobca nebol dôsledný už pri ním vystavenej objednávke, keďže nie je absolútne zrejmé, prenájom akých konkrétnych strojov a stavebnej techniky si u dodávateľa objednáva, pričom táto skutočnosť nie je zrejmalá ani z predmetu sporných faktúr, na základe ktorých si nárokoval odpočítanie dane .

31. Správca dane preukázateľne spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu, priamo medzi deklarovaným dodávateľom a daňovým subjektom, pričom primárnym dôvodom pre obmedzenie základného práva platiteľa na odpočítanie dane bolo porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktoré správca dane preukázal na základe zákonným spôsobom vykonaného dokazovania.

32. K žalobným námietkam uvedeným v bode III. časti IV. podanej žaloby (Porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy) žalovaný uvádza, že nie sú dôvodné.

33. Žalobca poukazuje na neexistenciu spisu a evidencie konania pod číslom konania, čím mal správca dane a žalovaný postupovať v rozpore s vyhláškou MV SR č. 410/2015 Z. z. o podrobnostiach výkonu správy registratúry orgánov verejnej moci a o tvorbe spisu, § 23 ods. 2 a § 33 daňového poriadku. Podľa názoru žalobcu, daňová kontrola nie je evidovaná pod číslom konania a Protokol doručený kontrolovanému daňovému subjektu neobsahuje číslo konania (§ 47 písm. b) daňového poriadku), že číslo 102333198/2021 je len unikátne číslo, vygenerované len pre daný dokument, ktoré sa nenachádza na žiadnom inom dokumente z predmetnej daňovej kontroly. Podobne sa žalovaný vyjadruje aj k rozhodnutiu a číslu 100253358/2022 , uvedenému na tomto rozhodnutí.

34. K uvedeným žalobným námietkam žalovaný uvádza, že správca dane vedie u každého daňového subjektu spis v súvislosti s jednotlivými konaniami, ktoré sú/boli u neho vykonávané (daňové kontroly, vyrubovacie konania, miestne zisťovania, exekučné konania, odvolacie konanie..).

35. Každá daňová kontrola vykonávaná správcom dane je v Informačnom systéme Finančnej správy SR vedená pod konkrétnym ID číslom aktivity, ktoré sa však neuvádza na jednotlivých dokumentoch vystavovaných počas daňovej kontroly, príp. v nasledujúcich konaniach. Všetky dokumenty vyhotovené v rámci daňovej kontroly a po nej nasledujúcich konaniach sú zaevidované pod konkrétnym jedinečným evidenčným číslom v daný deň, ako to bolo aj v prípade predmetného protokolu a rozhodnutia, pričom toto číslo sa uvedie v úvodnej časti daného dokumentu. V rámci náležitostí protokolu sa pod číslom konania (§ 47 písm. b) daňového poriadku) rozumie evidenčné číslo protokolu, nie však ID samotnej daňovej kontroly, podobne aj rozhodnutie (§ 63 ods. 3 písm. b) daňového poriadku) musí obsahovať dátum a číslo rozhodnutia, nie však číslo kontroly.

36. Žalovaný má za to, že správca dane postupoval v danom prípade v súlade s daňovým poriadkom, ako aj Zákonom č. 395/2002 Z. z. o archívoch a registratúrach a o doplnení niektorých zákonov, pričom príslušné dokumenty označil evidenčnými číslami, pod ktorými sú zaevidované v Informačnom systéme FS. Skutočnosť, že správca dane neoznačil príslušné dokumenty číslom spisu, čo ani nie je povinný, ani mu to zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, neznamená, že správca dane netvorí z príslušnej daňovej kontroly spis, a že jednotlivé dokumenty nie sú evidované pod jednotným číslom konania.

37. K žalobným námietkam žalobcu, v zmysle ktorých malo dôjsť zo strany správcu dane v rámci daňovej kontroly k viacerým pochybeniam, že správca dane nemal vydať protokol za okolností, ktoré nastali v predmetnej kontrole (bod B.), žalovaný uvádza, nie sú dôvodné. Žalovaný má za to, že správca dane postupoval pri vyhotovení protokolu v súlade s daňovým poriadkom.

38. K žalobnej námietke obsiahnutej v bode C. podanej žaloby (Vydanie rozhodnutie v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora) žalovaný uvádza, že nie je dôvodná. Dôkazná povinnosť jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému správca dane poskytol dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal (nielen formálnymi dokladmi). Žalobca však nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené. V prejednávanom prípade nebol hodnoverne preukázaný základný hmotnoprávny predpoklad pre priznanie práva na odpočítanie dane, ktorým je reálne poskytnutie fakturovaných služieb deklarovaným platiteľom. Keďže práve nesplnenie tejto podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane viedlo správcu dane k vyrubeniu rozdielu dane žalobcovi, nebolo povinnosťou správcu dane dokazovať existenciu okolností vylučujúcich priznanie uplatneného práva na odpočítanie dane, napríklad zapojenie sťažovateľa do daňového podvodu, resp. riešiť otázku vedomosti daňového subjektu na takejto účasti.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

39. Uznesením č.k. TN-11S/79/2022 – 83 zo dňa 20.08.2024, správny súd rozhodol s poukazom na § 65 ods. 1 SSP tak, že spojil na spoločné konanie veci, ktoré sú vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. TN-11S/79/2022, sp. zn. TN-13S/78/2022 a sp. zn. TN-13S/79/2022 s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou TN-11S/79/2022.

40. 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 30.01.2025 pristúpil k meritórному prejednávaniu veci a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

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

42. 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.

43. 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.

44. Sporným v prejednávanej veci je, že žalovaný ako aj správca dane neuznal žalobcovi v zdaňovacom období júl, september a október 2020 odpočítanie dane v celkovej sume 9634,52 eura za prenájom strojov a stavebnej techniky bez obslužného personálu a prenájom stavebnej plošiny zo sporných faktúr (č. 2020/07002 zo dňa 31.07.2020, č. 2020/08006 zo dňa 31.08.2020, č. 2020/08005 zo dňa 29.09.2020) z dôvodu, že nebolo preukázané, že fakturované služby boli skutočne dodané dodávateľom Torsello, s.r.o. (resp. inou zdaniteľnou osobu), a že mu z titulu ich dodania vznikla daňová povinnosť.

45. 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).

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. Z uvedenej úvodnej argumentácie je zrejmé, že zákon o DPH, ktorý prevzal právnú 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.

51. Námietka 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 námietka“ 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 námietka neumožňuje správne 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 Súdného 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.

52. 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).

53. 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, t.j. stavebné povolenia, kolaudačné rozhodnutia, fotodokumentáciu, špecifikácie VIN čísel a označenie predmetných strojov, tiež navrhol opakovane vykonanie miestneho zisťovania, ako aj vysvetlenia k predmetnej kontrole.

54. Z administratívneho spisu vyplýva, že v preverovanom prípade deklarovaný dodávateľ v zastúpení konateľom B. C., ktorý sa zúčastnil na ústnom pojednávaní v procesnom postavení svedka, odmietol v danej veci vypovedať s odôvodnením, že využíva svoje zákonné právo, pričom sa k preverovaným zdaniteľným plneniam vôbec nevyjadril. Svedok neuviedol ako dôvod odopretia svedeckej výpovede svoj zdravotný stav. Žalovaný sa výsluchu svedka B. C. nezúčastnil. Následne žalobca predložil v konaní čestné prehlásenie B. C., v ktorom tvrdil, že v preverovaných faktúrach uviedol presné, pravdivé a úplné údaje, že stroje boli dovezené podľa požiadavky objednávateľa na jeho rozostavanú prevádzku na ul. F. XXX, B. G., pričom však správca dane a žalovaný v zhode uzavreli, že čestné prehlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý v procese dokazovania nemôže nahrádzať dôkaz a bez ďalších kontrolných zistení a vyhodnotení dôkazov nemôže zvrátiť skutkový stav. Žalovaný k tvrdeniu B. C. v čestnom prehlásení, že v preverovaných faktúrach uviedol presné, pravdivé a úplné údaje, poukazuje na skutočnosť, že v zmysle údajov zverejnených v Obchodnom registri SR, je B. C. stále jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti Torsello, s.r.o., napriek tomu, že počas ústneho pojednávania dňa 25.10.2021 predložil Zmluvu o predaji podniku uzatvorenú dňa 10.05.2021.

55. Správny súd poukazuje na to, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal, že mu boli služby dodané od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti Torsello, 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 Torsello, 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 Torsello, s.r.o, 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 Torsello, s.r.o. Keďže splnenie hmotnoprávnych 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.

56. 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 – Torsello, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo získať vyjadrenie konateľa B. C. v rámci predmetnej daňovej kontroly, preto využil zistenia z iného konania (kontrola DPH, december 2020), z ktorých je vyplýva, že B. C. sa nevedel absolútne vyjadriť k činnosti spoločnosti Torsello s.r.o., nespomínal si akú ekonomickú činnosť spoločnosť vykonávala, či mala na adrese sídla len virtuálne sídlo, kto zabezpečoval preberanie zásielok na uvedenej adrese, keďže zásielky zasielané správcom dane sa vracali späť s poznámkou adresát neznámy, kde vykonávala svoju ekonomickú činnosť, takisto si nepamätal kto boli obchodní partneri spoločnosti v danom období, či mala spoločnosť

zamestnancov, kto viedol účtovníctvo spoločnosti, aký mala majetok, nevedel sa vyjadriť k obchodnej spolupráci so spoločnosťou Tornado, s.r.o., čo bolo predmetom vzájomných faktúr, na základe ktorých si uplatnila spoločnosť Tornado s.r.o. odpočítanie dane, kto vystupoval pri obchodných rokovaníach, ani z akého dôvodu bol disponentom účtu dodávateľskej spoločnosti Tornado s.r.o., ktorého majiteľom bol A. Dolinský. Z údajov uvedených v informačnom systéme Finančnej správy správca dane zistil, že spoločnosť Tornado s.r.o. nepodalala žiadne daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby a ani žiadnu účtovnú závierku (čo je zrejmé aj z verejne dostupných zdrojov na internete H., H.), z čoho vyplýva, že vlastníctvo prenajatých strojov a stavebnej techniky nie je uvedenou spoločnosťou deklarované, pričom vlastníka stavebných vozidiel a mechanizmov, ktoré mali byť predmetom prenájmu sa nepodarilo správcovi dane zistiť ani na základe daňovým subjektom poskytnutých VIN čísiel bagrov, ktoré správca dane preveril v spolupráci s Kriminálnym úradom FS, pričom zistil, že takéto čísla sa v evidencii vozidiel nenachádzajú.

57. Vyššie zmienené skutočnosti (chýbajúce konkrétne informácie o zdaniteľných obchodoch na strane deklarovaného dodávateľa) predstavujú pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov spoločnosťou Tornado, 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.

58. V danom prípade nebolo sporné materiálne plnenie ako jedna z hmotnoprávných podmienok odpočítania práva na DPH a teda, že služby boli dodané, ale práve osoba deklarovaného dodávateľa, a preto argumenty a návrhy žalobcu ohľadom predloženia stavebných povolení, kolaudačných rozhodnutí, fotodokumentácie, špecifikácie VIN čísel prenajatých strojov a návrh na vykonanie miestneho zisťovania neboli dôvodné.

59. 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 22.11.2021 je uvedený pod číslom 102333198/2021. 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 zrejmé, 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 správcu 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 netvorí 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 Sžfk 8/2019 zo dňa 26. februára 2020, bod 98).

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

61. 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.

62. 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 by 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 podania 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).