

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 6Sf/53/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200068
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:5021200068.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej vo veci žalobcu DOXX - Stravné lístky, spol. s r.o., Kálov 356, 010 01 Žilina, IČO: 36 391 000, zast. URBAN & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, Červeňova 15, 811 03 Bratislava, IČO: 47 244 895, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101742359/2020 zo dňa 13. 11. 2020, takto

rozhodol:

- I. Správnu žalobu zamieťa.
- II. Žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konanie a napadnuté rozhodnutie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2016. V zdaňovacom období júl 2016 si žalobca (okrem iného) uplatnil odpočet DPH z faktúry od dodávateľa TALUX, s.r.o., Bratislavská 613/13, 010 01 Žilina, IČO: 36 441 821 (ďalej len „TALUX“) č. 20161841 zo dňa 29. 07. 2016 v sume 1.195 eur (z toho DPH 199,17 eur) za čistiace a upratovacie práce v priestoroch pobočiek za 07/2016 a z faktúr od dodávateľa Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o. /skrátene IVAS/, Háľková 2968/22, 010 01 Žilina, IČO: 36 441 406 (ďalej len „IVAS“) č. 20160118 zo dňa 29. 07. 2016 v sume 13.260 eur (z toho DPH 2.210 eur) za servis a konzultačné služby v oblasti IT za mesiac 07/2016 a č. 20160125 zo dňa 29. 07. 2016 v sume 25.504,80 eur (z toho DPH 4.250,80 eur) za služby IT v pobočkách v období júl 2016 (aktualizácia operačných systémov, kontrola a údržba kabeláže, kontrola komunikácie internetovej siete Linux, profilaktika počítačov, upgrade antivír a firefox). Na ústnom pojednávaní dňa 19. 12. 2018 oboznámil správca dane žalobcu so zisteniami z daňovej kontroly, že vykonaným dokazovaním nebolo (okrem iného) preukázané dodanie služieb od dodávateľa TALUX tak, ako to bolo formálne deklarované na faktúrach, ani reálne dodanie služieb žalobcovi od dodávateľa IVAS a išlo o umelo vytvorený zdaniteľný obchod za účelom získania daňovej výhody, ktorou bolo uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Keďže nebolo preukázané skutočné dodanie služieb, nedošlo ani k vzniku daňovej povinnosti a ani práva žalobcu na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane zároveň vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100072551/2019 zo dňa 07. 01. 2019, v rámci ktorého žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2017 (okrem iného) neuznal odpočítanie DPH z vyššie uvedených dodávateľských faktúr od dodávateľov TALUX a IVAS z dôvodov uvedených v zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 19. 12. 2018.

2. Správca dane rozhodnutím č. 100610441/2019 zo dňa 12. 03. 2019 vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2016 v sume 6.659,97 eur, pretože žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z vyššie uvedených dodávateľských faktúr od dodávateľov TALUX a IVAS. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102198461/2019 zo dňa 19. 09. 2019 rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. K nepriznaniu odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa TALUX žalovaný uviedol, že správca dane v ďalšom konaní došetří skutkový stav, pretože z vykonaného dokazovania nie je zrejmé, či dodávateľ TALUX vykonal služby v dohodnutom rozsahu, ktorými konkrétnymi zamestnancami ich zabezpečoval a ako sa realizoval operatívny výkon dohodnutých prác. K nepriznaniu odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa IVAS žalovaný uviedol, že správca dane hodnotil predmetné dodávky IT služieb súbežne ako porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH aj ako zneužitie práva. K zneužitiu práva môže dôjsť len v prípade formálneho súladu posudzovanej transakcie so zákonom o DPH, pričom v prípade zistenia porušenia zákona o DPH zneužitie práva nenastupuje, ale vec je potrebné posúdiť ako rozpor s konkrétnych ustanovením zákona. Preto správca dane v ďalšom konaní prijme jednoznačný záver, či došlo k porušeniu zákona o DPH alebo zneužitiu práva. Následne správca dane výzvou zo dňa 23. 10. 2019 vyzval žalobcu (okrem iného) na doplnenie skutkových okolností ohľadom dodávateľa TALUX, ktoré boli podľa žalovaného nedostatočne zistené, na predloženie dokladov na ich preukázanie a zároveň na označenie dôkazov, ktoré neboli správcovi dane doposiaľ predložené, preukazujúcich dodanie IT služieb dodávateľom IVAS tak, ako je to deklarované na sporných dodávateľských faktúrach. Po doplnení dokazovania správca opätovne oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami na ústnom pojednávaní dňa 17. 04. 2020, v rámci ktorého uviedol, že ohľadom dodávateľov TALUX a IVAS trvá na záveroch uvedených v protokole. Následne správca dane rozhodnutím č. 100855573/2020 zo dňa 06. 05. 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2016 v sume 6.659,97 eur, pretože žalobcovi neuznal odpočítanie DPH z vyššie uvedených dodávateľských faktúr od dodávateľov TALUX a IVAS, nakoľko vykonaným dokazovaním nebolo preukázané skutočné dodanie fakturovaných služieb, v dôsledku čoho nedošlo ani k vzniku daňovej povinnosti ani práva žalobcu na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101742359/2020 zo dňa 13. 11. 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil stotožňujúc sa so skutkovými a právnymi závermi správcu dane.

3.1 Ohľadom dodávateľa TALUX žalovaný v odôvodnení uviedol, že z textu predložených faktúr vyplýva, že bola vystavená za čistiace a upratovacie práce v priestoroch pobočiek v mesiaci júl 2016 na základe Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 a jej dodatkov. Predmetom Zmluvy o dielo a dodatku č. 1 bolo aj v rokoch 2015 až 2017 poskytovanie čistiacich a upratovacích prác v priestoroch 5 pobočiek žalobcu (Trnava, Nitra, Trenčín, Košice a Prešov). A. B., konateľ dodávateľa TALUX, najprv uviedol, že v roku 2015, 2016 a 2017 sa upratovali pobočky žalobcu, pričom cestovné náklady boli súčasťou ceny (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 11. 10. 2018), ale neskôr svoju výpoveď zmenil a uviedol, že sa pobočky neupratovali a upratovali sa len priestory na adrese C. XXX, D. s tým, že pobočky si mal upratať žalobca svojimi zamestnancami (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 28. 11. 2019). Uvedenú skutočnosť potvrdil aj žalobca vo svojej odpovedi zo dňa 22. 11. 2019. O skutočnosti, že dodávateľ TALUX realizoval v rokoch 2015 až 2017 čistiace a upratovacie práce priestorov žalobcu v Žiline, svedčí aj výpoveď pani E. F. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 04. 02. 2020), zamestnankyne dodávateľa TALUX, ktorá uviedla, že v rokoch 2015 až 2017 nevykonávala čistiace a upratovacie práce na pobočkách žalobcu v Trnave, Nitre, Trenčíne, Košiciach a Prešove, ale upratovala priestory v Žiline, konkrétne dve poschodia. Práce súvisiace s upratovacími a čistiacimi prácami na pobočkách žalobcu v Trnave, Nitre, Trenčíne, Košiciach a Prešove ani nepridelovala žiadnemu podriadenému. Zo zisteného skutkového stavu teda vyplýva, že v rokoch 2015 až 2017 dodávateľ TALUX nevykonával upratovacie a čistiace práce pre žalobcu na jeho pobočkách v Trnave, Nitre, Trenčíne, Košiciach a Prešove, ale vykonával čistiace a upratovacie práce na adrese C. XXX, D., kde sa nachádza centrála žalobcu a jeho pobočka v Žiline. Medzi faktúrou a dodaným plnením musí existovať súlad. V tomto prípade však zo strany dodávateľa nedošlo k dodaniu plnenia uvedeného v predmete faktúry, ktoré sa odlišovalo nielen miestom plnenia, ale aj rozsahom. Údaj o rozsahu poskytnutého plnenia sa na faktúre uvádza ako 1 súbor, čo je v prípade čistiacich a upratovacích prác nejasný údaj. Vychádzajúc zo Zmluvy o dielo s dodatkom č. 1, na ktoré faktúra odkazuje, predstavuje cena za plnenie 995,83 eur (bez DPH)/mesiac a zahŕňa bežné upratovanie kancelárskych priestorov pobočiek 5 x v týždni/1 hod. Upratovanie sa týkalo piatich pobočiek s tým, že mal dodávateľ TALUX realizovať čistiace práce v celkovom rozsahu 25 hodín týždenne (počet pobočiek x počet hodín do

týždňa na jednu pobočku, 5 x 5 = 25). Ako to vyplýva z predložených pracovných listov a výpovede pani E. F., upratovanie sa na centrále žalobcu a jeho pobočke v Žiline realizovalo denne od 7.00 hod. do 11.00 hod. denne, čo je iba 20 hodín týždenne. K odvolacej námietke ohľadne možnosti modifikácie Zmluvy o dielo v zmysle čl. VIII žalovaný uviedol, že podľa čl. VIII Zmluvy o dielo dohodnuté práce bude zhotoviteľ zabezpečovať v dohodnutých termínoch, prípadne podľa potreby objednávateľa prispôbiť dobu upratovania jeho požiadavkám. Z uvedeného článku zmluvy teda vyplýva iba určitá možnosť variability ohľadom času upratovania, nie však možnosť preniesť výkon upratovacích prác na iné miesto ako na dohodnuté pobočky žalobcu.

3.2. Ohľadom dodávateľa IVAS žalovaný v odôvodnení uviedol, že z dokazovania vyplynulo, že žalobca uzatvoril s dodávateľom IVAS Zmluvu o dielo dňa 02. 01. 2009 ako aj dohodu o vykonávaní činností nad rámec zmluvy v čase, keď spoločnosť IVAS ešte nemala činnosť počítačové služby zapísanú v Obchodnom registri. Zmluva o dielo stanovila, že dielo primárne vykoná zhotoviteľ s odbornou starostlivosťou a samostatne, pričom môže spolupracovať aj s tretími osobami s povinnosťou zachovávať mlčanlivosť. Dodávateľ IVAS ako zhotoviteľ diela však takto nepostupoval, nakoľko mal zhotovenie diela v celom rozsahu preniesť na tretiu osobu. Podľa výpovede konateľa dodávateľa IVAS A. B., dodanie služieb od subdodávateľov dodávateľ nekontroloval. Dodávateľ IVAS mal v rokoch 2015 až 2017 preniesť realizáciu predmetných služieb na spoločnosti BETAMAK s.r.o., Carera s.r.o., NLT spol. s r.o., SC OBISTA, s.r.o. Podľa vyjadrenia A. B. mu boli uvedené spoločnosti doporučené, nevedel však uviesť kým. Z dokladov nachádzajúcich sa v administratívnom spise vyplynulo, že realizáciu fakturovaných plnení v júli 2016 spoločnosť IVAS preniesla na spoločnosť BETAMAK s. r. o. Správca dane vyzval možných subdodávateľov spoločnosti BETAMAK s.r.o.: spoločnosti NLT spol. s r.o., SC OBISTA s.r.o., PHARMADATE s.r.o., Arts & Craft s.r.o. a Carera s.r.o., pričom nezískal ani jednu odpoveď potvrdzujúcu dodanie plnení pre žalobcu. A. B. nevedel konkretizovať osoby, ktoré mali reálne predmetné plnenia realizovať. Predmetom faktúry č. 20160118 bol servis a konzultačné služby v oblasti IT za mesiac 07/2016 na základe Zmluvy o dielo zo dňa 02. 01. 2009. V Zmluve o dielo je uvedený predmet: konzultačné služby v oblasti IT, ale pojem servis sa v predmete zmluvy nenachádza. Žalobca ani dodávateľ IVAS nepredložili správcovi dane zoznam vykonávaných konzultácií, t. j. na základe koho požiadavky sa konzultácia uskutočnila, kto konzultáciu vybavil, čoho sa týkala a dĺžku trvania konzultácie. Podľa vyjadrenia A. B. mal servis zahŕňať aj profylaktiku, čo však nebolo podradené pod konkrétne plnenie uvedené v Zmluve o dielo zo dňa 02. 01. 2009 a taktiež je profylaktika počítačov predmetom faktúr, ktorými boli fakturované IT služby poskytnuté nad rámec Zmluvy o dielo. Nie je preto zrejmé, aká profylaktika bola vykonávaná v rámci Zmluvy o dielo a aká nad rámec uvedenej zmluvy. Neobvykle vyznieva aj tvrdenie A. B., že dodávateľ IVAS dostal od žalobcu vzdialené prístupy, keď od počiatku uzavretia Zmluvy o dielo zo dňa 02. 01. 2009 priamo nevykonával žiadnu z dohodnutých činností. A. G. H., IT zamestnanec žalobcu (správca počítačovej siete, administrátor), ktorý bol informovaný o jednotlivých dodávateľoch služieb v oblasti IT, ako svedok uviedol vo vzťahu k spoločnosti IVAS, že táto mala spravovať len mailový server. Uvedená činnosť však nekorešponduje s popisom činnosti od A. B. – konzultácie, ktorými mali byť riešené prevažne mechanické záležitosti, profylaktika, servis formou konzultácií ako čo napraviť, resp. zmeniť v počítačoch. A. H. uviedol, že mal vždy vedomosť o tom, kto mal vzdialený prístup, pričom spoločnosti IVAS, BETAMAK s.r.o., Carera, s.r.o., NLT, spol. s r. o. a SC OBISTA, s.r.o. medzi nimi neboli. Tieto spoločnosti nemali ani priamy prístup k počítačom. Ako predmet faktúry č. 20160125 sa uvádzajú služby IT na pobočkách žalobcu v období júl 2016; aktualizácia operačných systémov v množstve 1 súbor, kontrola a údržba kabeláže v množstve 1 súbor, kontrola komunikácie internetovej siete Linux v množstve 1 súbor, profylaktika počítačov v množstve 1 súbor, upgrade antivir a firefox v množstve 1 súbor. Faktúra sa neodvoláva na žiadnu zmluvu, objednávku ani dodací list. A. B. nevedel popísať, ako prebiehala služba kontroly komunikácie internetovej siete. Označenie, že išlo o práce softvérového typu, resp. hĺbkovú kontrolu, nie je možné stotožňovať s popisom činností uvedených na predmetnej faktúre. Správcovi dane nebol žalobcom predložený bližší popis vykonávaných činností ani ich rozsah. A. H. podľa predloženej pracovnej náplne u žalobcu zodpovedá za: nepretržitú prevádzku serverov v centrále spoločnosti; inštaláciu, konfiguráciu, diagnostiku a servis výpočtovej techniky; administráciu sietí, informačných systémov a softwarového vybavenia; správu a administráciu počítačovej siete a serverov (databázový server, mail server a iné); údržbu siete (konfigurácia, zálohovanie dát, antivírová ochrana); odborné práce na optických bezdrôtových alebo kabelážnych systémoch pre sieť; správu ostatnej výpočtovej techniky (inštalácia, konfigurácie a údržba PC a periférnych zariadení) a vykonáva a zabezpečuje: návrh a realizáciu štruktúrovaných kabeláží a IP kamerových systémov; podporu a poradenstvo v oblasti IT; príjem, analýza a riešenie problémov od užívateľov; komunikáciu s užívateľmi počítačovej siete; podporu a konzultácie pre užívateľov siete; spoluúčasť na tímových a projektových úlohách; školenie užívateľov; komunikáciu

s dodávateľmi SW; dokumentáciu; spolupracuje s konateľmi a vedením spoločnosti, kolegami na centrále a pobočkách. Je preto zrejme, že v prípade, ak by spoločnosť IVAS dodávala počítačové služby, musel by o tom mať vedomosť. O spoločnosti IVAS A. H. uviedol, že spoločnosť mala iba spravovať mailový server, ktorý sa nachádza v centrále žalobcu, pričom A. H. má podľa vyššie uvedenej pracovnej náplne dosah aj na ten. Fyzickú kontrolu kabeláže vykonával on osobne. Pravidelná kontrola kabeláže vykonávaná nebola, t. j. fungovalo to na systéme, keď je problém, tak sa rieši. Objednávky a výmenu nových komponentov robil on osobne. Správu počítačov vykonával aj na pobočkách žalobcu. Z výpovedí svedkov A. C. I. a pani G. J., ktorí boli zamestnancami žalobcu v rokoch 2015 až 2017, nevyplývala žiadna súvislosť, ktorú by bolo možné spojiť s dodaním fakturovaných služieb od spoločnosti IVAS s tým, že dodanie počítačovej techniky, poskytnutie prístupov, servis počítačovej techniky, postup v prípade nesprávneho fungovania operačných systémov a aplikácií sa spájal len s osobou A. H.. K námietke žalobcu, že prístupy boli dodávateľovi IVAS odovzdané a konzultácie boli poskytované a zúčastňoval sa ich konateľ žalobcu, nebhý pán H., pretože išlo o veľmi citlivú záležitosť, žalovaný uviedol, že podľa vyjadrenia A. B. boli konzultáciami riešené prevažne mechanické záležitosti. Konzultácie boli realizované na jednotlivých pracoviskách, t. j. v rámci pobočiek a najmä v Žiline. Konzultácie mali byť vykonávané podľa dopytu a individuálne. Uvedená činnosť bola zabezpečovaná v subdodávke. V prípade potreby volali z jednotlivých pobočiek priamo subdodávateľovi, ktorý tieto konzultácie vykonával. Konzultácie mali mať podľa A. B. úplne iný charakter, ako to označil žalobca a neposkytoval ich dodávateľ IVAS, ale mali byť poskytované v subdodávke. Žalobca nepreukázal, kto mu v skutočnosti konzultácie poskytol. K odvolacej námietke, že správca dane neprihliadol na prílohy sumárneho vyjadrenia v spojení so svedeckými výpoveďami svedkov H. a B., žalovaný uviedol, že správca dane sa sumárnym vyjadrením a priloženými listinnými dôkazmi zaoberal a uviedol, že predložené prílohy môžu naznačovať určitú spoluprácu medzi žalobcom a spoločnosťou IVAS, ale nepreukazujú, že plnenie uvedené na predmetných faktúrach od spoločnosti IVAS bolo žalobcovi v skutočnosti dodané spoločnosťou IVAS v jednotlivých zdaňovacích obdobiach. Pre uvedený záver nesvedčí ani spojenie uvedených príloh sumárneho vyjadrenia so svedeckými výpoveďami H. a B.. K odvolacej námietke, že výzva správcu dane č. 102426279/2019 zo dňa 23. 10. 2019 na predloženie dôkazov je všeobecná žalovaný uviedol, že žalobca bol oboznámený so zistenými skutočnosťami a výzvou bol vyzvaný na predloženie doposiaľ nepredložených dôkazov, ktoré by preukazovali skutočnosť, že plnenia boli reálne poskytnuté dodávateľom IVAS. Nemožno tvrdiť, že išlo o neurčitú výzvu, nakoľko z nej bolo zrejme, že išlo o doposiaľ nepredložené dôkazy na preukázanie určitej skutočnosti, pričom žalobcovi bolo zrejme, čo správca dane považuje za nepreukázané a správca dane nemôže vedieť, akými konkrétnymi dôkazmi daňový subjekt disponuje. K odvolacej námietke žalobcu, v zmysle ktorej nebhý A. H. osobne zabezpečil paralelné vedenie IT služieb, žalovaný uviedol, že toto tvrdenie nezodpovedá realite. Z činností, ktoré v rámci výkonu práce u žalobcu spadali do pôsobnosti A. H. a z fakturovaných činností, ktoré mala dodávať spoločnosť IVAS, je zrejme, že sa uvedené činnosti prekrývajú. Žalovaný má za to, že v prípade, ak by spoločnosť IVAS realizovala plnenia uvedené na predmetných faktúrach, nemohlo by sa to uskutočniť bez toho, aby o tom nevedel A. G. H.. K odvolacej námietke, že správca dane na žalobcu prenášal dôkaznú povinnosť týkajúcu sa tretích osôb žalovaný uviedol, že správca dane od neho nepožadoval preukázanie takých skutočností, ktoré by boli mimo sféry jeho možností a dosahu. K poukazu žalobcu na veľké množstvo rozsudkov žalovaný uviedol, že ich žalobca citoval bez preukázania, v čom je zhoda skutkového stavu týchto rozsudkov a predmetnej veci, a preto nie je možné zhodnotiť opodstatnenosť aplikácie uvedených rozsudkov.

Správna žaloba a vyjadrenia účastníkov

4. Správnu žalobou podanou v zákonnej lehote na Krajský súd v Žiline ako správny súd sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) SSP. Správna žaloba obsahovala nasledovné žalobné body:

4.1. Žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal s početnou judikatúrou uvedenou žalobcom v odvolaní. Žalobca nesúhlasí so záverom žalovaného o povinnosti žalobcu preukázať, v čom je daná zhoda skutkového stavu označenej judikatúry so skutkovým stavom v odvolaní napadnutom rozhodnutí. Právne závery rozhodnutia najvyšších súdnych autorít, na ktoré žalobca poukázal, sú natoľko všeobecného charakteru, aby mohli byť aj bez ďalšieho aplikované na vec žalobcu. Žalobca tiež namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného, pretože sa dostatočne nevysporiadal s rozsiahlymi námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní a s námietkou prenosu dôkazného bremena

ohľadom skutočností týkajúcich sa tretích osôb. Z rozhodnutia žalovaného tiež nie je zrejmé, z akého dôvodu je vykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov neúčelné.

4.2. Žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno, nakoľko predložil všetky relevantné listinné dôkazy, a to najmä Sumárne vyjadrenie zo dňa 16. 04. 2020 a jeho prílohy. Žalobca prostredníctvom príloh Sumárneho vyjadrenia vysvetlil, že neexistujú žiadne rozpory medzi vyjadreniami svedkov B. a H.. Svedok B. vypovedal, že ním deklarované zdaniteľné plnenia za konkrétne zdaňovacie obdobia reálne nastali, čo potvrdil aj nebohý konateľ žalobcu pán H., ktorý sám zabezpečil vedenie IT služieb z dôvodu ochrany a bezpečnosti kontroly prostredia, ktoré sa vykonávali bez znalosti IT manažera – svedka H.. Cez prílohy Sumárneho vyjadrenia a tam podané vyjadrenie pána H. možno nájsť spojenie, že svedok H. s pánom H. zastrešoval iba časť IT služieb pre žalobcu v rozsahu, v akom to definoval svedok H. vo svojej výpovedi, a to nezávisle a bez vedomia iného zamestnanca žalobcu a bez toho, aby túto skutočnosť riešil pán H. napr. s A. B.. Súčasne cez prílohy Sumárneho vyjadrenia je preukázané, že pán H. riešil izolovane a paralelne vedľa seba na strane jednej časť IT služieb zastrešovaných svedkom B. a na druhej strane časť IT služieb zastrešovaných žalobcom cez styčnú osobu svedka H.. Žalobca predloženými dôkazmi preukázal existenciu a reálnosť dodania zdaniteľných plnení dodávateľom IVAS, čím sa de iure presunulo dôkazné bremeno na správcu dane. To, že si na nejaké skutočnosti (presné detaily) nevedeli vypočítí svedkovia spomenúť, neznamená z hľadiska dokazovania, že tieto skutočnosti nenastali. Správca dane a žalovaný sa s týmito skutočnosťami a dôkazmi predloženými žalobcom dostatočne nevysporiadali. Skutkový stav nebol v administratívnom konaní dostatočne zistený a správca dane aj žalovaný zohľadnili len skutočnosti svedčiace v neprospech žalobcu a skutočnosti svedčiace v jeho prospech bez bližšieho odôvodnenia odmietli. V dôsledku existencie pochybností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane a nie naopak, ako sa domnieval správca dane.

4.3. Na žalobcu bola nezákonne prenesená dôkazná povinnosť, ktorú mal voči subdodávateľom dodávateľa žalobcu IVAS znášať správca dane. Žalobca nemá žiadnu povinnosť dokazovať to, čo má dokazovať samotný nekontaktný tretí platca DPH. Žalobca ako daňový subjekt má povinnosť tvrdenia a dôkaznú povinnosť iba vo vzťahu k tým skutočnostiam, ktoré sám tvrdí a ktoré dal do svojho daňového priznania a nie vo vzťahu k skutočnostiam, ktoré sa týkajú položiek daných či nedaných do daňového priznania iným daňovým subjektom. Skutočnosť, že niektorý z dodávateľov v reťazci v čase daňovej kontroly je nekontaktný, nevedel riadne účtovníctvo, došlo k prevodu obchodného podielu, či zmene štatutára, nemôže byť bez ďalšieho vyhodnotená tak, že k zdaniteľným plneniam medzi dodávateľom a daňovým subjektom nedošlo. Správca dane a žalovaný založili svoje rozhodnutia na tom, že nebola preukázaná existencia zdaniteľných plnení medzi dodávateľom IVAS a jeho subdodávateľmi, z čoho odvodili, že nemohlo dôjsť k plneniu ani medzi dodávateľom IVAS a žalobcom. Ak mali správca dane a žalovaný pochybnosti o existencii materiálnych plnení, mali vykonať všetky relevantné dôkazy (výsluchy subdodávateľov) a nie je možné sa uspokojiť s tvrdením, že subdodávatelia sú nekontaktní. Vyriešenie otázky unesenia dôkazného bremena žalobcom nemôže byť založené len na popretí skutočností ním uvádzaných, ale správca dane musí predložiť dostatok podkladov odôvodňujúcich jeho pochybnosti.

4.4. Závery správcu dane o nekontaktnosti subdodávateľa nemajú podklad vo vykonanom dokazovaní, ale majú vyplývať len z bližšie nešpecifikovaných „informácií dostupných správcovi dane z Obchodného registra SR a z informačného systému finančnej správy“, avšak žalobcovi tieto informácie nie sú známe a nemal ani možnosť sa s nimi oboznámiť, nakoľko nie sú obsahom daňového spisu. Pokiaľ žalovaný uvádza, že správca dane zaslal výzvy subdodávateľom spoločnosti IVAS, pričom tieto spoločnosti boli nekontaktné alebo popreli dodanie plnení žalobcovi, žalobca považuje takéto vyhodnotenie dokazovania za neprípustné, nakoľko z neho vôbec nie je zrejmé, aké konkrétne skutkové zistenia vyplynuli z ktorého dôkazu. Skutkové zistenia správcu dane z informačného systému finančnej správy nemožno považovať za skutkové zistenia získané zákonným spôsobom, nakoľko žalobca nebol oboznámený s obsahom dôkazných prostriedkov pochádzajúcich pravdepodobne z iných daňových kontrol iných daňových subjektov, nebol oboznámený o termínoch výsluchu svedkov, resp. nemal právo klásť takýmto svedkom otázky. Žalobca tiež namieta postup správcu dane, ktorý namiesto toho, aby vykonal výsluch prípadných svedkov, len zaslal písomné výzvy subdodávateľom, čím ukrátil žalobcu na jeho procesnom práve klásť svedkom otázky, resp. byť účastným pri výsluchu svedkov. Takto získané dôkazy považuje žalobca za nezákonné a správca dane a žalovaný z nich nemali vychádzať.

4.5. Žalobca ďalej namieta, že nebol daný žiaden judikatúrou súdov aprobovaný dôvod pre nepriznanie práva na odpočet DPH s osobitným poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 (Vikingo). Žalobca poukazuje na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho správneho súdu ČR, Ústavného súdu ČR, resp. Súdneho dvora EÚ zdôrazňuje, že dôkazné bremeno týkajúce sa neodvedenia dane

na strane tretích subjektov nemôže byť pripočítané na ľarchu daňového subjektu, ktorý si ako platca DPH vo vzťahu k správcovi dane splnil riadne a včas všetky povinnosti. Nárok na odpočet DPH by mohol správca dane zamietnuť len vtedy, ak by mal preukázané, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu, čo však správca dane v napadnutom rozhodnutí nijakým spôsobom nepreukázal, ani sa tým nezaoberal. Žalobca odmieta závery žalovaného o zanedbaní náležitej opatrnosti pri realizácii obchodných transakcií. Žiaden daňový subjekt nemá vplyv na to, či si jeho dodávateľ splní svoje zákonné povinnosti, či vedie riadne účtovníctvo, atď. a nemá možnosti kontrolovať celý dodávateľský reťazec. Žalobcovi nemožno uprieť právo na odpočítanie DPH pre skutočnosti, ktoré nastali ex post v predchádzajúcich častiach dodávateľského reťazca, ak došlo k dodaniu tovaru.

4.6. Žalobca tiež namietal, že správca dane vo výzve zo dňa 23. 10. 2019 požadoval od žalobcu vo vzťahu k dodávateľovi IVAS predloženie dôkazov, vyjadrení a dokladov, ktoré neboli správcovi dane predložené počas výkonu daňových kontrol DPH a následného vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobia január až december 2015, január až december 2016 a január až október 2017. Svoju požiadavku však nijakým spôsobom bližšie nešpecifikoval. Správca dane mal vo výzve uviesť, čo konkrétne požaduje. Nakoľko výzva správcu dane bola neurčitá a nezrozumiteľná, a preto nesplniteľná, je ako celok nezákonná, a táto vada nezákonnosti sa premietla aj do vady nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

4.7. V súvislosti s plnením od dodávateľa TALUX žalobca poukázal na čl. VIII Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009, v zmysle ktorého mohol podľa potreby objednávateľa prispôbiť dobu upratovania jeho požiadavkám. K takémuto modifikovaniu výkonu upratovacích a čistiacich prác v preverovaných obdobiach došlo a práce boli na základe ústneho dojednania vykonávané len v priestoroch centrály a pobočky v Žiline. Poskytovanie služieb potvrdil aj konateľ dodávateľa TALUX (svedok B.) a žalobca, čo žalovaný neakceptoval a nezaoberal sa ani Zmluvou o dielo a jej dodatkom. Svedkyňa F. potvrdila, že upratovala priestory na adrese Kálov, Žilina s tým, že presne špecifikovala ich obsah aj dobu ich výkonu. Otázku správcu dane na svedkyňu F., či v rokoch 2015 až 2017 prideľovala inému zamestnancovi dodávateľa TALUX práce na pobočkách, na čo odpovedala nie, považuje žalobca za zavádzajúcu, keďže správca dane mal potvrdené, že svedkyňa vykonávala práce od roku 2015 len na adrese C. XXX, D.. Svedkyňa F. aj svedok B. zhodne potvrdili vykonanie upratovacích prác na adrese C., D., s čím sa žalovaný nevysporiadal. Žalovaný sa tiež nevysporiadal s výpoveďami svedkov I. a J., ktorí potvrdili reálnosť dodanej služby. Správca dane aj žalovaný hodnotili dôkazy selektívne jednostranne v neprospech žalobcu. Žalovaný v pôvodnom zrušujúcom rozhodnutí zaviazal správcu dane došetriť skutkový stav, či dodávateľ TALUX vykonal dohodnuté čistiace a upratovacie práce (v dohodnutom mesačnom rozsahu, ktorými konkrétnymi zamestnancami a ako sa realizoval operatívny výkon prác). Podľa žalobcu sa na základe doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní preukázala reálnosť dodaných služieb modifikovaných v zmysle zmluvných dojednaní, čo potvrdili svedecké výpovede aj žalobca. Správca dane sa opieral len o text faktúry, kde je uvedené, že práce boli fakturované za jednotlivé pobočky, hoci možnosť modifikácie poskytovania prác vyplýva priamo zo Zmluvy o dielo. Správca dane neskúmal, prečo tento rozpor vznikol a neprihliadol na to, že išlo o pokračujúcu činnosť dodávateľa, ktorý nedopatrením neopravil text faktúry.

5. Žalovaný navrhol správnu žalobu zamietnuť. Vo vyjadrení k žalobe argumentoval obdobne ako v napadnutom rozhodnutí. Žalobca v replike zopakoval podstatu svojej skutkovej a právnej argumentácie uvedenej v správnej žalobe. Žalovaný dupliku nepodal.

Pôvodné rozhodnutie správneho súdu a kasačná sťažnosť

6. Krajský súd v Žiline rozsudkom sp. zn. 31S/ 27/2021 zo dňa 24. 05. 2022 napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Za dôvodnú považoval námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti záveru správcu dane, že dodávateľské spoločnosti boli prevažne nekontaktné, resp. popreli dodanie plnení určených pre žalobcu, pretože nie všetky výzvy, na ktoré žalovaný v napadnutom rozhodnutí odkazuje, tvoria súčasť administratívneho spisu. Za dôvodnú tiež považoval námietku, že žalovaný si osvojil bližšie nešpecifikované informácie z informačného systému finančnej správy, s obsahom ktorých nemal žalobca možnosť sa oboznámiť. Napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné, pretože z neho nemožno ustáliť, z akých konkrétnych podkladov tvoriacich súčasť informačného systému finančnej správy vychádzal žalovaný pri skutkových záveroch o nekontaktnosti subdodávateľov. Ostatné žalobné body považoval správny súd za nedôvodné.

7. Na základe kasačnej sťažnosti podanej žalovaným Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 1Sfk/101/2022 zo dňa 31. 07. 2024 rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie tunajšiemu súdu, na ktorý v zmysle § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. prešiel výkon súdnictva. Kasačný súd (s odkazom na obdobné rozhodnutie sp. zn. 4Sfk/100/2022) uviedol, že v posudzovanom zdaňovacom období tvorili dodávateľsko-odberateľský reťazec: žalobca – IVAS – BETAMAK, s.r.o. – nestotožnený subjekt, čo determinuje aj požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia a úplnosť administratívneho spisu. Skutočnosť, že v predmetnej veci bola subdodávateľom spoločnosť BETAMAK, s.r.o., žalovaný konkretizoval v napadnutom rozhodnutí (strana 18). Pokiaľ správca dane a žalovaný poukazovali na vzťahy žalobcu a dodávateľa IVAS s ďalšími dodávateľmi za iné zdaňovacie obdobia a nepredložili do administratívneho spisu všetky výzvy týmto dodávateľom a odpovede na ne, ani presne neopísali skutkové zistenia vzťahujúce sa k týmto spoločnostiam, uvedené nezakladá dôvod pre zrušenie napadnutých rozhodnutí. Pokiaľ ide o ďalší stupeň obchodného reťazca, teda dodávateľov spoločnosti BETAMAK, s.r.o. (sub-subdodávateľov žalobcu), týchto správca dane preveroval nad rozsah označený žalobcom, teda sám doplnil dokazovanie, na základe kontrolných výkazov. Z formulácie správca dane však nie je zrejmé, ktorí zo správcom dane uvedených dodávateľov mali byť práve dodávateľmi spoločnosti BETAMAK, s.r.o. v posudzovanom zdaňovacom období, čo nevedel kasačný súd vyabstrahovať ani z obsahu administratívneho spisu. V tomto smere sa kasačný súd stotožnil s rozsudkom správneho súdu. Pokiaľ ide o potencionálnych sub-sub-dodávateľov žalobcu, kasačný súd považoval za dostatočné, pokiaľ závery sťažovateľ vo svojom rozhodnutí jednoznačne prezentoval, a to bez potreby konkrétneho opisu jednotlivých zistení/odpovedí. V ďalšom konaní správny súd vyhodnotí vplyv zistenej vady (t. j. nemožnosť overiť, či sa v administratívnom spise pre zdaňovacie obdobie júl 2016 nachádzajú všetky výzvy potencionálnym dodávateľom spoločnosti BETAMAK a či prípadne niektoré výzvy neabsentujú) na zákonnosť rozhodnutia žalovaného a materiálny výsledok konania, ktorým bolo vyrubenie rozdielu na DPH žalobcovi z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH. Kasačný súd doplnil, že vada úplnosti administratívneho spisu nemôže sama osebe viesť k zrušeniu napadnutých rozhodnutí bez vyhodnotenia jej vplyvu na výsledok konania. Správny súd si môže v ďalšom konaní prípadne vyžiadať absentujúce výzvy a dôkazy podľa § 80 ods. 1 písm. a) a ods. 2 SSP. Správca dane založil svoje rozhodnutie na nesplnení hmotnoprávných podmienok – existencia plnenia vo vzťahu medzi žalobcom a priamym dodávateľom ako zdaniteľnou osobou. Správca dane aj žalovaný podrobne popísali priebeh konania a vykonané dokazovanie, pričom neopomenuli vyhodnotiť svedecké výpovede, zmluvy a iné dôkazy predložené žalobcom a identifikovali pochybnosti v zdaniteľnom obchode medzi žalobcom a dodávateľom IVAS. Úlohou správneho súdu bude za danej dôkaznej situácie vyhodnotiť, či skutkové zistenia vo vzťahu k sub-sub-dodávateľom žalobcu vôbec tvorili základ vydaného rozhodnutia a či by doplnenie výziev, odpovedí a dôkazov k nim do administratívneho spisu mohlo žalobcovi priviesť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. Nebude namieste rozhodnutia zrušiť len pre formálne zopakovanie administratívneho konania.

Posúdenie veci správnym súdom

8. Po vrátení veci správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v jeho rozhodnutí (§ 469 SSP) opätovne posúdil podanú správnu žalobu. Správny súd rozhodol bez nariadenia pojednávania a rozsudok verejne vyhlásil dňa 16. 04. 2025, keďže účastníci konania nariadenie pojednávania nežiadali, ani správny súd nevzhliadol žiaden dôvod na nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP.

9. Správny súd v prvom rade uvádza, že je v súlade s § 134 ods. 1 SSP viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadnu z výnimiek ustanovenú v § 134 ods. 2 SSP. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP je jednou z povinných náležitostí správnej žaloby uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (tzv. žalobné body). Je povinnosťou žalobcu v konkrétnostiach uviesť, v čom je napadnuté rozhodnutie alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a aký to malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd si nemôže žalobné body sám dopĺňať alebo ich vyvodzovať z obsahu administratívneho spisu, či napadnutého rozhodnutia. Po preskúmaní správnej žaloby správny súd konštatuje, že jej veľká časť vyššie uvedené náležitosti nespĺňa. Správna žaloba je mimoriadne rozsiahla (59 strán) a obsahuje mnohé právno-teoretické rozbor, citácie právnych predpisov a rozhodnutí rôznych súdov bez vymedzenia konkrétnych žalobných námietok smerujúcich proti napadnutému rozhodnutiu, čo neumožňuje správne súdu

vykonať prieskum napadnutého rozhodnutia. Žalobca tiež na viacerých miestach odkazuje na odvolanie podané v administratívnom konaní a považuje ho za súčasť odôvodnenia správnej žaloby, pričom takýto postup nekorešponduje s vyššie uvedeným § 182 ods. 1 písm. e) SSP. Správny súd v rámci súdneho prieskumu rozhodnutia orgánu verejnej správy nevykonáva opätovné posúdenie odvolania podaného v administratívnom konaní, ale posudzuje zákonnosť napadnutého rozhodnutia v medziach vymedzených žalobcom v rámci žalobných bodov uvedených v správnej žalobe. Konkrétne žalobné body boli v texte správnej žaloby značne rozptýlené, keďže žalobca na viacerých miestach opakoval, či spresňoval už skôr uplatnené žalobné body, ktoré viackrát zmiešaval dohromady, čo často pôsobilo chaoticky. Správny súd z obsahu žaloby vyvodil konkrétne žalobné body tak, ako ich zhrnul v odsekoch 4.1. až 4.7. tohto rozsudku a uvádza k nim nasledovné:

10. Námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal s početnou judikatúrou uvedenou žalobcom v odvolaní, považuje správny súd za nedôvodnú. Správny súd vo všeobecnosti súhlasí so žalobcom v tom, že orgány verejnej správy sú pri aplikácii právnych predpisov povinné rešpektovať ich výklad daný súdmi, a to najmä najvyššími súdnymi autoritami ako Súdny dvor EÚ, Ústavný súd SR, Najvyšší súd SR, či Najvyšší správny súd SR, pričom nerešpektovanie záverov vyplývajúcich z ich rozhodnutí môže znamenať nezákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy. Žalobcom uplatnený žalobný bod však nespĺňa náležitosti podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP, keďže žalobca nešpecifikoval, od akého konkrétneho záveru konkrétneho rozhodnutia niektorej z najvyšších súdnych autorít sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí odchyľil. Žalobca zároveň neuviedol, prečo sú rozhodnutia, ktoré uvádzal v odvolaní, aplikovateľné na predmetnú vec, keďže neuviedol v čom sú obdobné skutkové a právne okolnosti vecí uvedených v citovaných rozhodnutiach s vecou žalobcu. Nie je postačujúce, aby žalobca len označil právne závery súdov bez konkretizácie podobnosti okolností posudzovanej veci žalobcu a vecí prejednávaných v rámci citovaných rozhodnutí. K obdobnému záveru dospel Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/81/2018 zo dňa 28. 04. 2020, kde uviedol, že „pre správne posúdenie podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúmanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmanú vec“. Správny súd sa v tomto smere stotožňuje so záverom žalovaného, ktorý vyhodnotil odvolaciu námietku žalobcu ako nekonkrétnu bez preukázania, v čom je zhoda skutkového stavu týchto rozsudkov a predmetnej veci. Rovnakým spôsobom narába žalobca s rozhodovacou činnosťou aj v správnej žalobe, keď uvádza rozsiahle citácie súdnych rozhodnutí bez vymedzenia, z akého dôvodu sú tieto aplikovateľné na predmetnú vec a v čom konkrétne žalovaný nerešpektoval ich závery v napadnutom rozhodnutí. Nie je však úlohou správneho súdu detailne sa venovať každému žalobcom poukazanému rozhodnutiu, vyhľadávať a identifikovať v jeho odôvodnení spoločné, resp. odlišné znaky skutkových okolností týchto vecí s vecou žalobcu.

11. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj žalobnú námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, pretože sa žalovaný nezaoberal námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní a že z napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, prečo je vykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov neúčelné. Aj túto námietku považuje správny súd za nekonkrétnu, pretože žalobca v nej nešpecifikuje, s ktorými odvolacími námietkami sa žalovaný nevysporiadal, ani neuvádza, prečo považuje takéto prípadné námietky za podstatné pre rozhodnutie vo veci, čo by zakladalo povinnosť žalovaného sa s nimi vysporiadať. Nie je povinnosťou správneho súdu porovnávať obsah odvolania (v rozsahu 43 strán) s obsahom žaloby (v rozsahu 59 strán) a zisťovať, s ktorými v odvolaní vznesenými námietkami sa žalovaný nevysporiadal, pretože by tým nahrádzal činnosť žalobcu, ktorý je sám povinný uviesť konkrétne žalobné body. Rovnako nekonkrétna je aj námietka žalobcu ohľadom neúčelnosti vykonania ním navrhnutých dôkazov, pretože žalobca v správnej žalobe neuviedol, ktoré ním navrhované dôkazy považoval žalovaný za neúčelné. Správny súd dopĺňa, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nezistil, že by žalovaný konštatoval neúčelnosť dôkazných návrhov žalobcu. K námietke nepreskúmateľnosti v časti nevysporiadania sa s prenosom dôkazného bremena ohľadom skutočností týkajúcich sa tretích subjektov sa správny súd vyjadrí v odseku 16. tohto rozsudku.

12. V ďalšom žalobnom bode žalobca namieta, že uniesol svoje dôkazné bremeno predložením všetkých dôkazov a že skutkový stav nebol dostatočne zistený a bez riadneho zdôvodnenia boli zohľadnené len skutočnosti svedčiace v neprospech žalobcu. Správny súd všeobecne k dôkaznému bremenu v daňovom konaní uvádza, že toto je rozdelené medzi daňový subjekt a správcu dane

a v priebehu daňového konania dochádza k jeho presúvaniu medzi uvedenými subjektmi. Podľa rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky (III. ÚS 401/09; prevzaté do I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. 11. 2018, ods. 21.) má daňový subjekt dve základné povinnosti: tvrdiť a preukázať svoje tvrdenia, ktoré sa formálne realizujú podaním riadne vyplneného daňového priznania s predložením písomných dokladov, ktoré je povinný podľa právnych predpisov viesť. Ak správca dane pri preverovaní preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť predložených dôkazov, splní svoju dôkaznú povinnosť a je opäť na daňovom subjekte, či predložením ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk/1/2019 zo dňa 21. 04. 2020 (prijaté ako R 26/2021) je primárne nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Podľa rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. 02. 2022 (prijaté v zierke pod č. 18/2022), dôkazné bremeno prechádza zo správcu dane späť na daňový subjekt prostredníctvom výzvy na odstránenie pochybností podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), ktorá môže byť daňovému subjektu zaslaná v písomnej forme, alebo oznámená počas ústneho pojednávania a ktorá musí byť urobená do konca daňovej kontroly.

13. Správny súd má za to, že správca dane postupoval v súlade s vyššie uvedenou rozhodovacou činnosťou a ešte v priebehu daňovej kontroly žalobcovi na pojednávaní dňa 19. 12. 2018 oznámil svoje pochybnosti o tom, že nebolo preukázané reálne dodanie služieb žalobcovi od dodávateľov TALUX a IVAS, a preto nedošlo k vzniku daňovej povinnosti a ani práva žalobcu na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Tieto pochybnosti sú založené na rovnakom základe ako odôvodnenie napadnutého rozhodnutia podrobne popísané v odseku 3. tohto rozsudku, na ktorý správny súd odkazuje. Už v tomto štádiu konania vychádzal správca dane v prípade dodávateľa TALUX z výsluchu svedka B., ktorý v rámci svojej prvej výpovede (11. 10. 2018) uviedol, že služby neboli vykonávané tak, ako sú uvedené na faktúre a v prípade dodávateľa IVAS z výsluchov svedkov B. a H., dopytmi na subdodávateľov spoločnosti IVAS a kontrolných výkazov. Správca dane zároveň vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam. Správca dane tak v priebehu daňovej kontroly oznámil žalobcovi relevantné pochybnosti o reálnom dodaní služieb, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie DPH, založené na vykonanom dokazovaní a vyzval ho na odstránenie týchto pochybností. Preto v súlade s § 46 ods. 5 daňového poriadku prešlo dôkazné bremeno o preukázaní reálneho dodania služieb žalobcovi späť na žalobcu. Žalobca v správnej žalobe nesprávne (opačne) uvádza, že v dôsledku pochybností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

14.1. K uneseniu svojho dôkazného bremena ohľadom dodávateľa IVAS žalobca konkrétne tvrdil, že reálne poskytnutie služieb preukázal Sumárnym vyjadrením s prílohami v spojení s výpoveďami svedkov B. a H. a vyjadrením pána H., s čím sa podľa žalobcu správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali. Aj tento žalobný bod vyhodnotil správny súd ako nedôvodný. Správca dane aj žalovaný (s odkazom na prvostupňové rozhodnutie) sa s uvedenými dôkazmi preskúmateľným spôsobom vysporiadali. Žalovaný opisuje obsah svedeckých výpovedí svedkov B. a H. (strana 13 až 16 napadnutého rozhodnutia) a následne obsah ich výpovedí hodnotí vo vzájomných súvislostiach s ďalšími vykonanými dôkazmi (strana 17 a nasl.), pričom správny súd považuje jeho závery za dostatočné a logické. Podstatné argumenty o nepreukázaní dodania služieb od dodávateľa IVAS spočívajú v tom, že žalobca uzatvoril Zmluvu o dielo aj dohodu o vykonávaní činností nad rámec zmluvy o dielo v čase, keď dodávateľ IVAS ešte nemal potrebnú činnosť (počítačové služby) zapísanú v predmete činností. Dodávateľ IVAS nemal s výkonom dohodnutých činností žiadne skúsenosti a výkon týchto činností mal napriek dohodnutým podmienkam preniesť na tretie osoby. Svedok B. uviedol, že mu subdodávateľa boli doporučení, nevedel však identifikovať kým ani konkretizovať osoby, ktoré mali skutočne predmetné fakturované plnenia realizovať a zároveň dodávateľom IVAS nebola vykonávaná ani kontrola fakturovaných plnení. Žalobca ani dodávateľ IVAS nepredložili správcovi dane zoznam vykonaných konzultácií, ktoré boli fakturované. Podľa vyjadrenia svedka B. mal servis zahŕňať aj profylaktiku, čo nie je možné podradiť pod konkrétne

plnenie uvedené v Zmluve o dielo. Zároveň profylaktika je predmetom faktúr, ktorými boli fakturované IT služby poskytnuté nad rámec Zmluvy o dielo, a teda nie je zrejmé, aká profylaktika bola vykonávaná v rámci Zmluvy o dielo a aká nad rámec uvedenej zmluvy. Žalobca ani dodávateľ IVAS nepredložili doklady o prítomnosti osôb realizujúcich uvedený servis u žalobcu ani o telefonicknej realizácii servisu. Podľa tvrdenia svedka A. B. mal byť dodávateľovi IVAS poskytnutý vzdialený prístup, hoci od počiatku zmluvy o dielo sám nevykonával žiadnu z dohodnutých činností.

14.2. Ani výpoveď svedka A. H. nepreukazuje dodanie IT služieb žalobcovi. Svedok H. ako zamestnanec žalobcu bol informovaný o jednotlivých dodávateľoch IT služieb a ak by ich dodával dodávateľ IVAS tak, ako sú uvedené na predmetnej faktúre, musel by vzhľadom na jeho náplň práce mať o tom vedomosť. Tento svedok uviedol, že dodávateľ IVAS mal spravovať mailový server, čo nekorešponduje s popisom činností od A. B.. Svedok H. mal vždy vedomosť o tom, kto mal vzdialený prístup a medzi týmito subjektmi nebol dodávateľ IVAS ani jeho možný subdodávateľ BETAMAK s.r.o. Fyzickú kontrolu kabeláže, objednávky na výmenu nových komponentov a správu počítačov aj na pobočkách žalobcu vykonával svedok H. osobne, z čoho vyplýva, že neboli nikým dodané.

14.3. Správca dane sa na stranách 15-16 prvostupňového rozhodnutia vysporiadal aj so Sumárnym vyjadrením a jeho prílohami s tým, že tieto nepreukazujú, že služby IT a servis fakturované spoločnosťou IVAS boli žalobcovi skutočne dodané v preverovaných zdaňovacích obdobiach. Z predmetných písomností (zápisníc zo zasadnutia spoločníkov) je zrejmé len to, že pán H. (bývalý konateľ žalobcu) sa zaoberal spoluprácou s IVAS. Žalovaný k tomu v napadnutom rozhodnutí doplnil, že z označených príloh ani v spojení so svedeckými výpoveďami svedkov H. a B. nemožno dospieť k záveru o preukázaní dodania konkrétnych služieb uvedených v preverovaných dodávateľských faktúrach dodávateľom IVAS žalobcovi, ale vyplýva z nich len určitá spolupráca medzi žalobcom a spoločnosťou IVAS. Správny súd k tomu dopĺňa, že možná spolupráca vyplýva len zo Zápisníc zo dňa 09. 08. 2008, 17. 06. 2010 a 31. 08. 2012, pričom predmetom preverovania je nárok žalobcu na odpočet DPH za iné zdaňovacie obdobie (júl 2016).

15. Na základe vyššie uvedeného sa nemožno stotožniť s tvrdením žalobcu v správnej žalobe, že zo Sumárneho vyjadrenia vyplýva, že neexistujú žiadne rozpory medzi vyjadreniami svedkov B. a H.. Tiež z týchto dôkazov nevyplýva, čo tvrdil žalobca, že pán H. riešil izolovane a paralelne vedľa seba na strane jednej časť IT služieb zastrešovaných svedkom B. a na druhej strane časť IT služieb zastrešovaných žalobcom cez styčnú osobu svedka H.. K tejto skutočnosti sa vyjadril žalovaný v napadnutom rozhodnutí tak, že tvrdenie, že nebohy A. H. osobne zabezpečil paralelné vedenie IT služieb, nebolo preukázané a že z činností, ktoré v rámci výkonu práce u žalobcu spadali do pôsobnosti svedka H. a z fakturovaných činností, ktoré mala dodávať spoločnosť IVAS, je zrejmé, že sa uvedené činnosti prekrývajú a ak by dodávateľ IVAS realizoval plnenia uvedené na predmetných faktúrach, nemohlo by sa to uskutočniť bez vedomosti svedka H.. Aj toto vyhodnotenie dôkazov o nemožnosti existencie „paralelného“ a „utajovaného“ poskytovania IT služieb cez bývalého konateľa žalobcu pána H. bez toho, aby jednotliví svedkovia o sebe vedeli, považuje správny súd za logické a správne, keď tomu nenasvedčuje žiaden z vykonaných dôkazov. Žalobca totiž nepredložil jediný dôkaz, ktorý by preukazoval vykonanie fakturovaných IT služieb v zdaňovacom období júl 2016 zo strany dodávateľa IVAS alebo prostredníctvom jeho subdodávateľov. Jediné vykonávanie IT služieb u žalobcu bolo preukázané prostredníctvom svedka H., zamestnanca žalobcu, čo vyplýva aj z výpovedí svedkov I. a J., zamestnancov žalobcu. Preto bolo v napadnutom rozhodnutí správne a v súlade s obsahom vykonaného dokazovania vyhodnotené, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno o skutočnom dodaní fakturovaných IT služieb.

16. V ďalšom žalobnom bode žalobca namieta, že na neho bolo nezákonne prenesené dôkazné bremeno ohľadom skutočností týkajúcich sa tretích osôb (dodávateľa a subdodávateľov spoločnosti IVAS), na ktoré nemá žiaden vplyv. Ako správny súd uviedol vyššie, dôkazné bremeno prechádza zo správca dane na daňový subjekt, ak správca dane vykonaným dokazovaním relevantne spochybnil tvrdenia daňového subjektu. Správca dane preveruje, či došlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu tak, ako to uviedol daňový subjekt, pričom jeho pochybnosti môžu okrem samotného preverovania daňového subjektu vzniknúť aj pri preverovaní ostatných článkov obchodného reťazca. Tak tomu bolo aj v predmetnej veci, keď správca dane vypočul viacerých zamestnancov žalobcu a zároveň preveril aj dodávateľa žalobcu IVAS a jeho možných subdodávateľov a po vyhodnotení tohto dokazovania komplexne skonštatoval, že nebolo preukázané skutočné poskytnutie služieb uvedených v dodávateľských faktúrach. V tejto súvislosti je nedôvodná námietka žalobcu, že prenos dôkazného bremena bol založený len na popretí skutočností uvádzaných žalobcom alebo len na nekontaktosti

subdodávateľov, keďže prenos dôkazného bremena založil správca dane na riadne vykonanom dokazovaní (napr. konfrontovaním obsahu výpovedí jednotlivých svedkov), čo správny súd popísal v predchádzajúcich odsekoch. Tieto pochybnosti zároveň oznámil správca dane žalobcovi, čím na žalobcu prešlo dôkazné bremeno. Rozsah tohto dôkazného bremena, napriek správcom dane uskutočnenému rozsiahlemu preverovaniu dodávateľa a subdodávateľov nad rámec žalobcom tvrdených skutočností (s cieľom zistiť skutočný stav veci), sa naďalej týkal len skutočností tvrdených žalobcom, že žalobcovi boli dodané služby uvedené na faktúre, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH. Žalobca teda nemal povinnosť preukazovať, že jeho dodávateľ a subdodávateľia majú riadne vedené účtovníctvo, že platia dane, že obchody medzi nimi ako tretími subjektmi prebehli tak, ako to deklarujú vo svojich účtovných dokumentoch a podobne, ako to žalobca namieta. Žalobca mal preukázať, že jemu ako daňovému subjektu boli reálne dodané fakturované služby, čo neurobil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dokonca uviedol, aké konkrétne dôkazy na preukázanie tejto skutočnosti absentovali, a to napr. zoznam vykonaných konzultácií, ktoré boli fakturované, doklady o prítomnosti osôb realizujúcich servis u žalobcu alebo telefonicky, absencia uvedenia (zo strany žalobcu), ktorá konkrétna osoba žalobcovi IT služby poskytla. Vzhľadom na uvedené je nedôvodná aj námietka žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nevysporiadanie sa s prenosom dôkazného bremena ohľadom skutočností týkajúcich sa tretích subjektov. Žalovaný túto námietku v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil síce stručne, ale správne tak, že správca dane od žalobcu nepožadoval preukázanie skutočností mimo sféry jeho vplyvu.

17. Pokiaľ žalobca v rámci tohto žalobného bodu ďalej namietal, že správca dane a žalovaný mali v prípade pochybností o existencii materiálneho plnenia vykonať všetky relevantné dôkazy, a to výsluchy subdodávateľov, správny súd opakuje, že v konaní došlo k prenosu dôkazného bremena na žalobcu. Správca dane nemal povinnosť vykonávať žiadne ďalšie dokazovanie na preukázanie žalobcom tvrdených skutočností. Bol to práve žalobca, ktorý bol v rámci svojho dôkazného bremena povinný navrhovať dôkazy, napríklad aj výsluch subdodávateľa (jeho štatutárneho orgánu alebo zamestnancov), čo však neurobil. Správny súd dopĺňa, že správca dane vykonal výsluch konateľky možného subdodávateľa spoločnosti BETAMAK s.r.o. pani F. B., ktorá však odmietla vypovedať, nakoľko by si svojou výpoveďou spôsobila nebezpečenstvo trestného stíhania, čo nepreukazuje skutočné dodanie fakturovaných služieb žalobcovi.

18. V rámci ďalšieho žalobného bodu žalobca namietal, že závery správcu dane o nekontaktosti subdodávateľov majú vyplývať len z bližšie nešpecifikovaných informácií z Obchodného registra SR a informačného systému finančnej správy, pričom žalobcovi tieto informácie nie sú známe a nemal možnosť sa s nimi oboznámiť, nakoľko nie sú obsahom daňového spisu. Žalobca považuje za neprípustné vyhodnotenie dokazovania žalovaným, že správca dane zaslal výzvy subdodávateľom spoločnosti IVAS, pričom tieto spoločnosti boli nekontaktné alebo popreli dodanie plnení žalobcovi, nakoľko z neho vôbec nie je zrejmé, aké konkrétne skutkové zistenia vyplynuli z ktorého dôkazu. Rovnako považuje žalobca takto získané dôkazy za nezákonné, pretože nebol oboznámený s ich obsahom pochádzajúcim pravdepodobne z daňových kontrol iných daňových subjektov a nemal možnosť klásť takýmto svedkom otázky a že boli zaslané len výzvy jednotlivým subdodávateľom namiesto vykonania výsluchu prípadných svedkov, čím bolo žalobcovi ukrátené procesné právo klásť svedkom otázky. Námietky uvedené v tomto žalobnom bode považoval Krajský súd v Žiline v pôvodnom rozsudku za dôvodné. Správny súd pristúpil k ich opätovnému prieskumu vzhľadom na vyslovený názor v kasačnom rozhodnutí, ktorým je viazaný.

19. Správny súd viazaný vysloveným názorom kasačného súdu konštatuje, že požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia a úplnosť administratívneho spisu je potrebné posudzovať s ohľadom na dodávateľsko-odberateľský reťazec v posudzovanom zdaňovacom období júl 2016, v ktorom bola subdodávateľom spoločnosť BETAMAK, s.r.o., čo žalovaný výslovne uviedol v napadnutom rozhodnutí (strana 18). Správny súd v zhode s kasačným súdom konštatuje, že v administratívnom spise na nachádzali dôkazy, ktoré sa týkali subdodávateľa BETAMAK, s.r.o. (zápisnica z výsluchu štatutára – F. B., o ktorom bol žalobca upovedomený, no nezúčastnil sa ho). Kasačný súd uviedol, že absencia výziev iným dodávateľom spoločnosti IVAS za iné zdaňovacie obdobia v administratívnom spise nie je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia. Rovnako tak nie je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia ani absencia listín, z ktorých vyplýva zánik obchodnej spoločnosti vzhľadom na zásadu materiálnej publicity Obchodného registra SR. Preto v tomto prípade nemožno skonštatovať, že by v administratívnom spise absentovali listiny, z ktorých správca dane a žalovaný vyvodili skutkové tvrdenia

podstatné pre rozhodnutie vo veci samej týkajúce sa dodávateľsko-odberateľského reťazca BETAMAK, s.r.o – IVAS – žalobca.

20. Na druhej strane kasačný súd ustálil, že z formulácie správca dane ani obsahu administratívneho spisu nie je zrejmé, ktorí zo správcov dane uvedených dodávateľov mali byť práve dodávateľmi spoločnosti BETAMAK, s.r.o. v posudzovanom zdaňovacom období (sub-sub-dodávateľmi žalobcu) a v tomto ohľade je administratívny spis neúplný. Správny súd má podľa názoru kasačného súdu vyhodnotiť, či skutkové zistenia vo vzťahu k sub-sub-dodávateľom žalobcu vôbec tvorili základ vydaného rozhodnutia a či by doplnenie výziev, odpovedí a dôkazov k nim do administratívneho spisu mohlo žalobcovi prívodiť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že absencia listín týkajúcich sa sub-sub-dodávateľov žalobcu je v predmetnej veci irelevantná, pretože zistenia správca dane týkajúce sa sub-sub-dodávateľov žalobcu (vyplývajúce aj z absentujúcich listín) netvorili základ prvostupňového ani napadnutého rozhodnutia, ale slúžili len na doplnenie relevantných pochybností správca dane. Ako správny súd uviedol v odsekoch 13. a 14. tohto rozsudku, vo vzťahu k dodávke služieb od dodávateľa IVAS správca dane vzniesol vykonaným dokazovaním relevantné pochybnosti, na základe čoho prešlo dôkazné bremeno ešte v priebehu daňovej kontroly späť na žalobcu. Tieto pochybnosti boli založené najmä na rozporoch vo výsluchoch svedkov B. a H. ako aj na výsluchu štatutára subdodávateľa BETAMAK, s.r.o., F. B. (ktorá dodanie služieb nepotvrdila), pričom všetky tieto dôkazy sa nachádzajú v administratívnom spise a spochybňujú dodanie fakturovaných IT služieb žalobcovi. Vzhľadom na prenos dôkazného bremena bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že k dodaniu fakturovaných služieb, teda existencii materiálneho plnenia, skutočne došlo. Ako správny súd uzavrel vyššie, žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol, keďže nepredložil žiadne dôkazy o vykonaní IT služieb a nepreukázal ani ich „utajované“ a „paralelné“ vykonávanie bývalým konateľom žalobcu pánom H.. Preukazovanie (spochybňovanie) prípadného ďalšieho stupňa obchodného reťazca nie je pre rozhodnutie vo veci potrebné. Navyše podľa tvrdení správca dane ide len o potencionálnych sub-sub-dodávateľov žalobcu, ktorých správca dane zisťoval z kontrolných výkazov a týmto spôsobom nad rozsah označený žalobcom sám doplnil dokazovanie. Bol to však v prvom rade žalobca (na ktorom bolo dôkazné bremeno), ktorý mal uviesť, kto mal pre neho fakturované služby vykonať a v tejto súvislosti navrhnúť vykonanie dokazovania (napr. výsluchy štatutárov alebo zamestnancov jeho prípadného sub-sub-dodávateľa), čo neurobil. Preto absencia dôkazov ohľadom spoločností, ktoré by teoreticky mohli byť sub-sub-dodávateľom žalobcu v administratívnom spise nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia a ani ich prípadné doplnenie by žalobcovi neprívodilo priaznivejšie rozhodnutie. Preto správny súd zároveň nepostupoval podľa § 80 ods. 1 písm. a) a ods. 2 SSP a nevyžiadal si absentujúce výzvy a dôkazy od žalovaného.

21. Žalobca ďalej namietal, že nebol daný žiaden judikatúrou súdov aprobovaný dôvod pre nepriznanie práva na odpočet DPH s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 (Vikingo) a ďalšiu početnú rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu ČR, Ústavného súdu ČR a Súdneho dvora EÚ. Podľa žalobcu dôkazné bremeno týkajúce sa neodvedenia dane na strane tretích subjektov nemôže byť pripočítané na ťarchu žalobcu. Nárok na odpočet DPH by mohol správca dane zamietnuť len v prípade preukázania, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.

22. Uvedená námietka sa týka právneho posúdenia veci, teda samotného nároku žalobcu na odpočítanie DPH. Správny súd uvádza, že právo na odpočítanie DPH môže byť v súlade so zákonom o DPH, ktorý je transpozíciou Smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, a súvisiacou judikatúrou Súdneho dvora EÚ obmedzené len vtedy, ak 1) zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, 2) došlo k daňovému podvodu alebo 3) došlo k zneužitiu práva. Tieto dôvody nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pokiaľ ide o prvý dôvod – splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, tieto sú v zmysle § 19 ods. 1 a 2, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES a judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ Senatex GmbH, C-518/14 z 15. 09. 2016, bod 28; Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 03. 09. 2020, bod 43; Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 09. 12. 2021, bod 24) nasledovné: a) tovar alebo služba, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Všetky tieto podmienky musia byť splnené súčasne.

23. Nepriznanie odpočtu DPH v prípade dodávateľa IVAS (posúdeniu obchodu s dodávateľom TALUX vrátane právneho posúdenia sa správny súd venuje v odsekoch 28. až 31. tohto rozsudku) založili správca dane a žalovaný na nesplnení druhej hmotnoprávnej podmienky – neexistencii materiálneho plnenia („skutočné dodanie služieb žalobcovi“). Nie je preto dôvodná argumentácia žalobcu, že nebol daný žiaden judikatúrou súdov aprobovaný dôvod pre nepriznanie práva na odpočet DPH. Ako správny súd uviedol vyššie (odseky 13. až 15. tohto rozsudku), správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil skutočné dodanie služieb uvedených na dodávateľskej faktúre od dodávateľa IVAS žalobcovi, s pochybnosťami oboznámil žalobcu, čím prešlo dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý mal preukázať, že mu služby boli skutočne dodané. Keďže žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol, splnenie hmotnoprávnej podmienky – existencia materiálneho plnenia, nebolo preukázané.

24. Na predmetnú vec nie je možné aplikovať rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 (Vikingo). Podľa záverov tohto rozsudku nemožno odoprieť odpočítanie DPH za nadobudnutie tovaru (obdobne to platí aj pre poskytnutie služby – pozn. správneho súdu), ktorý bol zdaniteľnej osobe dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné pre: 1) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov dodávateľa, 2) nedodržanie predpisov v oblasti účtovníctva, 3) ekonomickú neopodstatnenosť dodávateľského reťazca alebo 4) nezrovnalosti niektorých predchádzajúcich transakcií v dodávateľskom reťazci. Takéto zamietnutie je možné len v prípade preukázania, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu. Uvedený rozsudok predpokladá dodanie tovaru (poskytnutie služby) zdaniteľnej osobe, teda existenciu materiálneho plnenia. V prípade nepreukázania dodania tovaru (služby), ako tomu bolo v predmetnej veci, ide o inú skutkovú situáciu, a preto závery z rozsudku vo veci Vikingo nie je možné aplikovať. Keďže v prípade žalobcu nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok, nie je potrebné, aby správca dane preukazoval, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom žalobca vedel alebo mal vedieť, ako to žalobca tvrdil v správnej žalobe. Preto nie je dôvodný ani poukaz žalobcu na rozhodovaciu činnosť týkajúcu sa daňových podvodov, ktoré nie sú aplikovateľné na predmetnú vec.

25. Žalobca tiež namietal, že správca dane vo výzve zo dňa 23. 10. 2019 požadoval (ohľadom dodávateľa IVAS) od žalobcu predloženie dôkazov, vyjadrení a dokladov, ktoré neboli správcovi dane predložené, bez špecifikácie, čo konkrétne požaduje, a preto bola táto výzva neurčitá, nezrozumiteľná, a preto nesplniteľná a nezákonná, čo sa premietlo do vady nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Tento žalobný bod považuje správny súd za nedôvodný.

26. Ako správny súd popísal vyššie (odseky 13. až 15. tohto rozsudku) dôkazné bremeno prešlo už počas výkonu daňovej kontroly na žalobcu v súlade s § 46 ods. 5 daňového poriadku. Následne žalovaný rozhodnutím č. 102198461/2019 zo dňa 19. 09. 2019 zrušil pôvodné rozhodnutie správcu dane o vyrubení DPH č. 100610441/2019 zo dňa 12. 03. 2019, pretože správca dane hodnotil preskúmané zdaniteľné obchody súčasne ako porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH (hmotnoprávne podmienky) aj ako zneužitie práva, čo je vylúčené. Po zrušení pôvodného rozhodnutia správca dane vyššie uvedenou výzvou so zdôraznením § 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku (okrem iného) vyzval žalobcu, aby vo vzťahu k faktúram od dodávateľa IVAS uviedol, ktorými ďalšími dokladmi a dôkazmi, ktoré neboli správcovi dane predložené, mieni preukázať skutočnosť, že tieto služby boli dodané spoločnosťou IVAS tak, ako je to deklarované na prijatých faktúrach v jednotlivých zdaňovacích obdobiach. Na dôvažok správca dane uviedol, že vyzval žalobcu z dôvodu, že žalobca nepodal pripomienky k protokolu z daňových kontrol a počas vyrubovacieho konania nepredložil žiadne dôkazy, doklady a tvrdenia, ktoré by preukázali oprávnené uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty z preverovaných faktúr.

27. Uvedená výzva bola adresovaná žalobcovi v čase, keď na neho už prešlo dôkazné bremeno ohľadom preukázania skutočného dodania služieb. Pôvodné rozhodnutie správcu dane bolo žalovaným zrušené len pre nesprávne právne posúdenie (kumulácia vzájomne nezlučiteľných dôvodov pre nepriznanie odpočtu DPH), a teda správca dane v tomto štádiu mohol vydať prvostupňové rozhodnutie aj bez vyzvania žalobcu, nakoľko jeho úlohou bolo už len „vybrať si“ jeden z dôvodov pre nepriznanie odpočtu DPH. Uvedenou výzvou poskytol správca dane žalobcovi ďalšiu možnosť preukázať sporné skutočnosti (dodanie služieb) nad rámec povinností správcu dane ustanovených daňovým poriadkom, a to v prospech žalobcu, keďže žalobca sa nevyjadril k protokolu ani doposiaľ nepredložil žiadne dôkazy v rámci vyrubovacieho konania. Po doplnení dokazovania správca opätovne oboznámil žalobcu so

zistenými skutočnosťami na ústnom pojednávaní dňa 17. 04. 2020. Takýmto postupom zjavne nemohlo dôjsť k zásahu do subjektívnych práv žalobcu, práve naopak, tento postup je v súlade so zásadou súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku. Správny súd dodáva, že zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku nemožno vyvodiť povinnosť správcu dane inštruovať daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkazmi by mohol preukázať ním deklarované zdaniteľné plnenie. Dôkazné bremeno nezaťažuje správcu dane, ale daňový subjekt s tým, že konkrétne skutkové okolnosti preverovaných zdaniteľných plnení (dodania služby) predsa nemôžu byť známe správcovi dane, ale musia byť známe práve daňovému subjektu, a preto on jediný je spôsobilý rozpoznať okruh dôkazov, ktorými by mohol preukázať v konaní relevantné konkrétne skutkové okolnosti vysvetľujúce dodanie preverovaných služieb. Preto správca dane nebol povinný svoju výzvu viac konkretizovať a postačilo uvedenie, že malo ísť o žalobcom doposiaľ nepredložené dôkazy, z čoho bolo zrejmé, že ak žalobca ešte disponuje nejakými ďalšími dôkazmi, ktorými by mohol sporné skutočnosti preukázať, mal ich správcovi dane predložiť.

28. Ohľadom služieb dodaných dodávateľom TALUX žalobca ďalej namietal, že sa správca dane a žalovaný nevysporiadali s vykonanými výsluchmi svedkov F., B., I. a J., ktorí potvrdili vykonanie upratovacích prác dodávateľom TALUX pre žalobcu na adrese C., D.. Taktiež sa podľa žalobcu nevysporiadali s čl. VIII Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 umožňujúcim modifikáciu rozsahu prác. Aj tento žalobný bod vyhodnotil správny súd ako nedôvodný.

29. V prípade dodávateľa TALUX bolo dôvodom nepriznania odpočtu DPH nepreukázanie dodania fakturovaných čistiacich a upratovacích služieb. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že medzi faktúrou a dodaným plnením musí existovať súlad, pretože faktúra predstavuje formálnu deklaráciu dodaného plnenia. V tomto preverovanom prípade však zo strany dodávateľa TALUX nedošlo k dodaniu plnenia uvedeného v predmete faktúry (upratovanie 5 pobočiek žalobcu v Trnave, Nitre, Trenčíne, Košiciach a Prešove) a plnenie, na ktoré poukazuje žalobca (upratovanie pobočky a centrály na adrese Kálov, Žilina), sa od fakturovaného plnenia odlišovalo miestom plnenia aj rozsahom. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí dostatočne vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadom možnosti modifikácie Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 v zmysle čl. VIII a uviedol, že z uvedeného článku vyplýva iba určitá možnosť variability ohľadom času (doby) upratovania, nie však možnosť preniesť výkon upratovacích prác na iné miesto ako na dohodnuté pobočky žalobcu. Predmetom Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 a jej dodatku č. 1 zo dňa 30. 09. 2011 bolo aj v rokoch 2015 – 2017 poskytovanie čistiacich a upratovacích prác v priestoroch piatich pobočiek žalobcu (Trnava, Nitra, Trenčín, Košice a Prešov). Ani jedno z týchto miest sa nezhoduje s adresou C., D.. Z uvedeného vyplýva, že upratovanie na adrese C., D. nemohlo byť postavené na zmluvnom základe, na ktorom boli vystavené posudzované faktúry. Plnenie, na ktoré poukázal žalobca, sa od fakturovaného plnenia odlišovalo nielen miestom plnenia, ale aj samotným rozsahom, čo tiež správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach podrobne odôvodnili. Údaj o rozsahu poskytnutého plnenia sa na faktúre udáva ako 1 súbor, v prípade čistiacich a upratovacích prác je nejasný. Vychádzajúc zo Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 s dodatkom č. 1, na ktoré faktúra odkazuje, predstavuje cena za plnenie 995,83 eur (bez DPH)/mesiac a zahŕňa bežné upratovanie kancelárskych priestorov pobočiek 5 x v týždni/1 hod. Nakoľko upratovanie sa týkalo piatich pobočiek, mal dodávateľ TALUX realizovať čistiace a upratovacie práce v celkovom rozsahu 25 hodín týždenne (počet pobočiek x počet hodín do týždňa na jednu pobočku, 5 x 5 = 25). Ako to vyplýva z predložených pracovných listov a výpovede pani E. F., upratovanie sa na centrále žalobcu a jeho pobočky v Žiline realizovalo denne od 7.00 hod. do 11.00 hod., čo je iba 20 hodín týždenne.

30. Žalovaný sa rovnako vysporiadal aj s relevantným obsahom svedeckých výpovedí. Uviedol, že svedkovia B. a F. síce potvrdili vykonanie upratovacích prác pre žalobcu, nie však na pobočkách žalobcu (ktoré sú ako miesto plnenia označené v preverovaných faktúrach), ale na adrese C., D.. Z dodania takejto služby si však žalobca odpočítanie DPH neuplatňuje. Svedkyňa F. na otázku správcu dane uviedla, že v rokoch 2015 až 2017 nevykonávala čistiace a upratovacie práce na pobočkách žalobcu, ani ich nikomu nepridelovala. Tieto otázky nepovažuje správny súd za zavádzajúce, nakoľko sa nimi správca dane pýtal na predmet fakturovaného plnenia, ktorého dodanie svedkyňa nepotvrdila. Žalovaný taktiež poukázal na rozpor v jednotlivých výpovediach svedka B., ktorý najprv uviedol, že v rokoch 2015, 2016 a 2017 sa upratovali pobočky žalobcu a cestovné náklady boli súčasťou ceny služieb (výpoveď zo dňa 11. 10. 2018) a až neskôr svoju výpoveď zmenil a uviedol, že sa pobočky neupratovali a upratovali sa len priestory na adrese C., D. (výpoveď zo dňa 28. 11. 2019). Ide o podstatný rozdiel vo výpovedi, keď svedok potvrdzuje vykonanie odlišných plnení, a to bez akéhokoľvek vysvetlenia rozporu v jeho

jednotlivých výpovediach. Pokiaľ ide o výsluchy svedkov I. a J., tieto nie sú relevantné pre posúdenie existencie zdaniteľného plnenia, a preto žalovaný (a ani správca dane) nebol povinný sa s ich obsahom vysporiadať. Obaja uvedení svedkovia podľa obsahu ich výpovedí pracovali ako zamestnanci žalobcu na centrále, resp. na pobočke žalobcu v Žiline, teda nie na pobočkách žalobcu, ktoré sa mali upratovať v zmysle zmluvy a faktúry (Trnava, Nitra, Trenčín, Košice, Prešov), a preto sa ani nemohli vyjadriť k fakturovanému plneniu. Zároveň samotný obsah ich výpovedí nepotvrzuje dodanie služieb. Svedkyňa J. uviedla, že vôbec nevie, kto v rokoch 2015, 2016 a 2017 vykonával upratovacie a čistiace práce na pobočkách žalobcu a ako často. Svedok I. na rovnakú otázku uviedol, že vie o jednej pani, ktorá chodila pravidelne bez akejkoľvek ďalšej špecifikácie. Takýto obsah výpovedí nepreukazuje vykonanie plnenia uvedeného na faktúre.

31. Na základe vyššie uvedeného je zjavné, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané dodanie plnenia dodávateľom TALUX uvedeného na faktúrach (čistiace a upratovacie práce v priestoroch 5 pobočiek žalobcu), teda nebola preukázaná materiálna existencia plnenia ako jedna z hmotnoprávných podmienok na priznanie odpočtu DPH uplatňovaného žalobcom. Správca dane aj žalovaný sa vysporiadali so všetkými relevantnými dôkazmi a svoje rozhodnutia dostatočne odôvodnili. Správny súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu, že dodávateľ TALUX len „nedopatrením neopravil text faktúry“. Ako správny súd uviedol vyššie, samotný konateľ dodávateľa TALUX vo svojej prvej výpovedi uviedol, že sa upratovalo 5 pobočiek žalobcu a nie pobočka a centrála na adrese C., D., pričom v rámci tohto výsluchu vôbec nespomenul modifikáciu Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 v tak podstatnom rozsahu, že by sa prestalo upratovať 5 pobočiek, ktoré predstavovali celý predmet zmluvného plnenia, a začala sa upratovať centrála a pobočka v Žiline, ktoré predmetom zmluvy neboli. Správny súd dopĺňa, že keď v minulosti prestala byť predmetom upratovania šiesta pobočka žalobcu v Prievdzi, žalobca s dodávateľom TALUX uzavreli dodatok č. 1, v ktorom je výslovne uvedené, ktoré pobočky žalobcu ostávajú predmetom Zmluvy o dielo zo dňa 31. 03. 2009 a zmenila sa aj cena služby dohodnutá v zmluve. Žiadnu takúto modifikáciu zmluvy vo vzťahu k upratovaniu len pobočky a centrály na adrese C., D. žalobca nepreukázal.

32. Vzhľadom na vyššie uvedené považoval správny súd všetky žalobcom uplatnené žalobné body za nedôvodné, a preto správnu žalobu podľa § 190 SSP zamietol.

33. Keďže žalobca nebol v konaní úspešný, nakoľko jeho správna žaloba bola v celom rozsahu zamietnutá, správny súd mu podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario nepriznal náhradu trov konania. Správny súd nepriznal náhradu trov ani vo veci úspešnému žalovanému, pretože v súlade s § 168 SSP nezistil v predmetnej veci také dôvody, pre ktoré by to bolo možné spravodlivo požadovať.

34. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je potrebné podať na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote 30 dní od doručenia rozsudku. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka - spisová značka, čo sa ním sleduje a podpis) uviesť:

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

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak

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